



VYSOKÁ ŠKOLA BÁŇSKÁ – TECHNICKÁ UNIVERZITA OSTRAVA EKONOMICKÁ  
FAKULTA

KATEDRA ÚČETNICTVÍ A DANÍ

Zveřejňování účetních závěrek a výročních zpráv v obchodních korporacích  
Presentation of Financial Statements and Annual Reports in Business Corporation

Student:

Lukáš Hradil

Vedoucí bakalářské práce:

Ing. Hana Bartková, Ph.D.

Ostrava 2017

# Zadání bakalářské práce

Student:

**Lukáš Hradil**

Studijní program:

B6208 Ekonomika a management

Studijní obor:

6202R049 Účetnictví a daně

Téma:

Zveřejňování účetních závěrek a výročních zpráv v obchodních  
korporacích  
Presentation of Financial Statements and Annual Reports in Business  
Corporations

Jazyk vypracování:

čeština

Zásady pro vypracování:

1. Úvod
2. Zveřejňování účetních závěrek a výročních zpráv dle české účetní legislativy
2. Zveřejňování účetních závěrek a výročních zpráv ve vybraných zemích
3. Komparace zveřejňování účetních závěrek a výročních zpráv v České republice a ve vybraných zemích
5. Závěr

Seznam použité literatury

Seznam zkratk

Prohlášení o využití výsledků bakalářské práce

Seznam příloh

Přílohy

Seznam doporučené odborné literatury:

- HAKALOVÁ, Jana. *Účetní závěrka a auditing*. Brno: Tribun EU, 2010. 146 s. ISBN 978-80-7399-144-9.
- KOLEKTIV AUTORŮ. *Abeceda účetnictví pro podnikatele 2016*. 14. vyd. Olomouc: ANAG, 2016. 432 s. ISBN 978-80-7554-001-0.
- MÁČE, Miroslav. *Účetnictví a finanční řízení*. Praha: Grada Publishing, 2013. 551 s. ISBN 978-80-247-4574-9.

Formální náležitosti a rozsah bakalářské práce stanoví pokyny pro vypracování zveřejněné na webových stránkách fakulty.

Vedoucí bakalářské práce: **Ing. Hana Bartková, Ph.D.**

Datum zadání: 18.11.2016

Datum odevzdání: 05.05.2017



---

Ing. Jana Hakalová, Ph.D.  
vedoucí katedry



---

prof. Dr. Ing. Zdeněk Zmeškal  
děkan fakulty

### **Čestné prohlášení**

Prohlašuji, že jsem celou bakalářskou práci vypracoval samostatně a s použitím uvedené literatury a pramenů.

V Ostravě dne 05.05.2017



Lukáš Hradil

# Obsah

<b>1. Úvod .....</b>	<b>5</b>
<b>2. Zveřejňování účetních závěrek a výročních zpráv v České republice .....</b>	<b>6</b>
2.1. Postup při sestavení účetní závěrky .....	7
2.2. Typologie účetních závěrek .....	7
2.3. Obsah účetní závěrky .....	8
2.3.1. Rozvaha .....	9
2.3.2. Výkaz zisku a ztráty .....	10
2.3.3. Příloha .....	10
2.3.4. Přehled o změnách peněžních toků .....	11
2.3.5. Přehled o změnách vlastního kapitálu .....	12
2.3.6. Výroční zpráva .....	12
2.4. Zveřejňování účetní závěrky a výroční zprávy .....	13
2.4.1. Sankce a pokuty spojené s nezveřejněním účetní závěrky či výroční zprávy ....	16
<b>3. Zveřejňování účetních závěrek a výročních zpráv v zahraničí .....</b>	<b>18</b>
3.1. Spojené státy americké .....	18
3.1.1. Účetní závěrka dle US GAAP .....	21
3.1.1.1. Rozvaha – Balance Sheet .....	22
3.1.1.2. Výkaz zisku a ztráty – Income Statement .....	24
3.1.1.3. Přehled o změnách vlastního kapitálu – Statement of Changes in Equity ..	25
3.1.1.4. Přehled o změnách peněžních prostředků – Cash flow statement .....	26
3.1.1.5. Annual report – Výroční zpráva .....	27
3.1.2. Zveřejňování účetní závěrky a výroční zprávy dle US GAAP .....	28
3.1.2.1. Sankce za porušení lhůty po zveřejnění účetní závěrky a výroční zprávy dle US GAAP .....	29
3.2. Ruská federace .....	29
3.2.1. Účetní závěrka dle Ruské legislativy .....	31
3.2.1.1. Rozvaha – Бухгалтерский Баланс .....	31
3.2.1.2. Výkaz zisku a ztráty – Отчёт о Финансовых Результатах .....	33
3.2.1.3. Přehled o změnách vlastního kapitálu – Отчёт об Изменениях Капитала ..	34
3.2.1.4. Přehled o změnách peněžních prostředků – Отчёт о движении денежных средств .....	35
3.2.1.5. Годовой отчёт – Výroční zpráva .....	37
3.2.2. Zveřejňování účetní závěrky a výroční zprávy dle Ruské legislativy .....	37

3.2.2.1.	Sankce za porušení lhůty po zveřejnění účetní závěrky a výroční zprávy dle Ruské legislativy .....	37
3.3.	Slovenská republika.....	38
3.3.1.	Účetní závěrka dle Slovenské legislativy .....	39
3.3.1.1.	Rozvaha – Sůvaha.....	39
3.3.1.2.	Výkaz zisku a ztráty – Výkaz ziskov a strát .....	40
3.3.1.3.	Poznámky k účetní závěrce.....	40
3.3.1.4.	Výroční zpráva.....	41
3.3.2.	Zveřejňování účetní závěrky a výroční zprávy dle Slovenské legislativy .....	42
3.3.2.1.	Sankce za porušení lhůty po zveřejnění účetní závěrky a výroční zprávy dle Slovenské legislativy.....	43
<b>4.</b>	<b>Komparace zveřejňování účetních závěrek a výročních zpráv v České republice a ve vybraných zemích.....</b>	<b>45</b>
4.1.	Komparace z obsahového hlediska účetní závěrky a výroční zprávy .....	45
4.1.1.	Komparace České a Slovenské legislativy .....	45
4.1.2.	Komparace České a Ruské legislativy .....	47
4.1.3.	Komparace České a Americké legislativy .....	48
4.2.	Komparace z hlediska způsobu zveřejnění účetní závěrky a výroční zprávy .....	49
4.2.1.	Komparace České a Slovenské legislativy.....	49
4.2.2.	Komparace České a Ruské legislativy .....	50
4.2.3.	Komparace České a Americké legislativy .....	50
4.3.	Komparace z hlediska sankcí za nezveřejnění účetní závěrky a výroční zprávy .....	51
4.3.1.	Komparace České a Slovenské legislativy.....	51
4.3.2.	Komparace České a Ruské legislativy .....	51
4.3.3.	Komparace České a Americké legislativy .....	52
<b>5.</b>	<b>Závěr .....</b>	<b>53</b>
	<b>Seznam použité literatury.....</b>	<b>55</b>
	<b>Seznam zkratk .....</b>	<b>59</b>
	<b>Prohlášení o využití výsledků bakalářské práce</b>	
	<b>Seznam příloh</b>	
	<b>Přílohy</b>	

# 1. Úvod

Tématem mé bakalářské práce je teoretické vymezení zveřejňování účetních závěrek a výročních zpráv v České republice a ve vybraných zemích, a následná komparace mezi jednotlivými účetními systémy. Sestavení účetní závěrky většinou bývá velmi často v účetních jednotkách zanedbáváno i přesto, že její sestavení a následné zveřejnění je pro vybrané účetní jednotky vyžadováno zákonem. Účetní závěrka slouží k poskytování věrohodných a poctivých informací o stavu závazků, majetku, kapitálu, ale taky o výnosech a nákladech dané účetní jednotky za účetní období. Účetní závěrka slouží interním či externím uživatelům, kteří na základě uvedených informací konají své ekonomické rozhodnutí.

Cílem mé bakalářské práce je teoreticky vymezit obsah a způsob zveřejňování účetních závěrek a výročních zpráv dle české legislativy. Dále charakterizovat jak vypadá účetní závěrka a výroční zpráva dle Amerických US GAAP a dle ruské a slovenskou legislativy

a jakým způsobem probíhá její zveřejňování. Následně porovnat jednotlivé způsoby zveřejňování, a to z hlediska obsahu účetní závěrky, způsobu zveřejnění a nakonec z hlediska sankcí v případě nesplnění povinnosti uveřejnit účetní závěrku.

Teoretická část bakalářské práce se zaměřuje na popis účetní závěrky sestavované podle české legislativy. Nalezneme zde obecnou charakteristiku pojmu účetní závěrka, z jakých účetních výkazů se závěrka sestavuje a jak jednotlivé výkazy vypadají. Dále je zde popsáno, jakým způsobem probíhá zveřejnění účetní závěrky a jaké sankce mohou účetní jednotku postihnout v případě, že účetní závěrku spolu s výroční zprávou v zákonné lhůtě nezveřejní.

Zahraniční způsob sestavení a zveřejnění účetní závěrky popisují ve třetí části bakalářské práce, jež je zaměřená na Spojené státy Americké, Ruskou federaci a Slovenskou republiku.

Poslední část práce obsahuje komparaci jednotlivých způsobů zveřejnění v daných zemích, a to z hlediska obsahu účetní závěrky, dále z hlediska způsobu zveřejnění účetní závěrky a výroční zprávy a v poslední řadě komparace na základě možných sankcí při nesestavení a nezveřejnění účetní závěrky.

Při zpracování této bakalářské práce byly použity metody popisu a porovnání.

Cílem této bakalářské práce je porovnání způsobů zveřejnění účetní závěrky a výroční zprávy v České republice se způsobem ve Spojených státech Amerických, Ruské federace a na Slovensku.



## 2. Zveřejňování účetních závěrek a výročních zpráv v České republice

Účetní závěrka je vrcholem všech účetních prací, které je účetní jednotka na konci účetního období povinna udělat. Právní rámec účetní závěrky je dán zákonem o účetnictví č. 563/1991 Sb., (dále jen ZoÚ) ve znění pozdějších předpisů, konkrétně § 18 až § 23b, dále pak prováděcí vyhláškou č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení č. 563/1991 Sb., ZoÚ, ve znění pozdějších předpisů. V neposlední řadě se sestavení účetní závěrky řídí Českými účetními standardy pro podnikatele (dále jen ČSÚ) 001 až 003, popřípadě Mezinárodními standardy účetního výkaznictví (IFRS).

Účetní závěrka je souborem dokumentů, který tvoří dva výkazy, dva přehledy a jednu přílohu, a to Rozvaha, Výkaz zisku a ztráty, Příloha k účetní závěrce, Přehled o změnách vlastního kapitálu a Přehled o změnách peněžních prostředků. Jedná se o veřejný dokument, ze kterého akcionáři, obchodní partneři, banky či státní instituce čerpají informace.

Informace z účetní závěrky musí splňovat následující kritéria:

- spolehlivost – což znamená, že informace splňují požadavek věcného a poctivého zobrazení skutečnosti za pomoci účetních metod a jsou úplné a včasné,
- srovnatelnost – nezměnily se bezdůvodně způsoby oceňování a struktura účetní závěrky a dodržela se jedna ze zásad, zásada bilanční kontinuity,
- srozumitelnost – kdy lze spolehlivě a jednoznačně určit obsah účetních dokumentů.

Cílem účetní závěrky je podávat věrný a poctivý obraz o stavu závazků, majetku, kapitálů, ale také o výnosech a nákladech dané společnosti k určitému datu, zpravidla ke konci roku, tedy k 31.12. Z tohoto souboru finančních výkazů můžeme také vypočítat výkonnost dané firmy, její finanční pozici i její možný budoucí vývoj, který může sloužit k ekonomickým rozhodnutím ať už interních či externích uživatelům.

Celá účetní závěrka se sestavuje v českých korunách a jednotlivé položky ve výkazech se vykazují v celých tisících korunách. Překročí-li bilanční suma účetní jednotky překoná částku 10 miliard korun, může účetní jednotka hodnoty vykazovat v celých milionech korun. Tuto skutečnost musí uvést ve všech částech účetní závěrky. (*Hakalová, 2011*)

## 2.1. Postup při sestavení účetní závěrky

Sestavení účetní závěrky zahrnuje celou řadu časově náročných fází. Na úplném začátku se provádí tzv. přípravné práce, které mají zásadní význam pro správnost a pro konečnou podobu účetnictví. Mezi přípravné práce řadíme:

- časové rozlišení nákladů a výnosů,
- inventarizace majetku a závazků,
- účtování opravných položek,
- účtování rezerv,
- účtování dohadných položek,
- závěrečné účetní operace u zásob,
- účtování kurzového zisku či kurzové ztráty.

Dalším krokem je výpočet a zaúčtování daně z příjmů. Po zaúčtování toho posledního účetního případu následuje fáze, která se nazývá účetní uzávěrka. Při této fázi se uzavírají účetní knihy a jednotlivé účty. Na základě údajů z účetní uzávěrky je účetní jednotka schopna sestavit základní povinné části účetní závěrky, a to rozvahu, výkaz zisku a ztráty a přílohu k účetní závěrce. § 18 odst.2 ZoÚ následně určuje, které účetní jednotky jsou povinny sestavit dodatečné části účetní závěrky, tedy přehled o peněžních tocích a přehled o změnách vlastního kapitálu.

Po sestavení všech částí účetní závěrky následuje poslední krok. Tím je samotné zveřejnění účetní závěrky. Účetní závěrka se zveřejňuje v elektronické podobě na příslušný krajský rejstříkový soud, který ji uloží do sbírky listin.

## 2.2. Typologie účetních závěrek

ZoÚ rozlišuje tři druhy účetních závěrek:

- řádná účetní závěrka,
- mimořádná účetní závěrka,
- mezitímní účetní závěrka.

### Řádná účetní závěrka

Řádná účetní závěrka se podle § 19 odst. 1 ZoÚ sestavuje k poslednímu dni účetního období, tedy k takzvanému rozvahovému dni. Účetní období může být definováno jako kalendářní rok, přičemž rozvahový den připadá na 31.12., anebo hospodářský rok. V případě

hospodářského roku je rozvahovým dnem jakýkoliv poslední den v měsíci, kromě 31.12. (*Hakalová, 2011*)

#### Mimořádná účetní závěrka

Mimořádná účetní závěrka je účetní závěrka, která se sestavuje v jiných případech, než se sestavuje řádná účetní závěrka, jak uvádí § 19 odst. 1 ZoÚ. Jedná se především o důvody, které mají za následek ukončení činnosti účetní jednotky, jako například:

- likvidace účetní jednotky,
- zrušení účetní jednotky bez likvidace,
- vyhlášení konkurzu,

Poslední mimořádnou účetní závěrku účetní jednotka sestavuje ke dni, kdy jí skončila povinnost vést účetnictví. Veškeré účetní knihy musí být k tomuto datu uzavřeny a konečný stav majetku a závazků vykazuje nulový zůstatek, protože všechnen majetek byl prodán a závazky byly vypořádány a výsledek hospodaření byl vypořádán. (*Meritum, 2012*)

#### Mezitímní účetní závěrka

Podle § 19 odst. 3 ZoÚ se mezitímní účetní závěrka sestavuje v průběhu účetního období, a to k jinému dni, než je rozvahový den. Avšak při sestavování mezitímní účetní závěrky se účetní knihy neuzavírají, jak je tomu u řádné a mimořádné účetní závěrky, ale provádí se pouze inventarizace jednotlivých částí majetku účetní jednotky pro účely vyjádření ocenění. Tento typ účetní závěrky se sestavuje jen v případě přeměn společnosti. (*Meritum, 2012*)

### **2.3. Obsah účetní závěrky**

V § 18 odst. 1 ZoÚ nalezneme povinné části účetní závěrky. Celý tento soubor finančních výkazů se skládá ze tří povinných částí, a to je rozvaha, výkaz zisku a ztráty a příloha k účetní závěrce. Dále § 18 odst. 2 ZoÚ stanoví, které účetní jednotky jsou povinny sestavovat další přehledy, mezi které patří přehled o změnách vlastního kapitálu a přehled o změnách peněžních prostředků.

### 2.3.1. Rozvaha

Rozvaha je jedním z účetních výkazů, který je součástí účetní závěrky. Tento základní účetní výkaz je účetním výkazem stavovým, a poskytuje přehled o složení majetku (aktivech) a o jejích zdrojích (pasivech) k určitému datu. Z tohoto výkazu, lze vyčíst finanční pozici dané účetní jednotky. (Landa, 2014)

Podle toho, kdy je rozvaha sestavena, rozlišujeme tři základní druhy rozvahy. Rozvaha, která se sestavuje při zahájení podnikání se nazývá **rozvahou zahajovací**, a tedy se sestavuje pouze jednou v průběhu celé doby podnikání. V průběhu doby podnikání je povinnost sestavovat **konečnou rozvahu**, která se sestavuje na konci účetního období. Na začátku každého nového účetního období se sestavuje **rozvaha počáteční**. Na základě jedné z účetních zásad, tedy zásady bilanční kontinuity, je konečná rozvaha ve shodě s počáteční. (Kolektiv autorů, 2012)

Kromě předchozího rozdělení, můžeme rozvahu také rozdělit na tzv. řádnou, která se sestavuje na konci účetního období a je součástí řádné účetní závěrky. Sestavuje-li se účetní závěrka k jinému dni než k rozvahovému dni, mluvíme pak o mimořádné rozvaze, která je součástí mimořádné účetní závěrky. (Kolektiv autorů, 2012)

Příloha č. 1 k vyhlášce č. 500/2002 Sb. udává uspořádání a označování jednotlivých položek rozvahy. Následně v § 5 - § 19 ve vyhlášce č. 500/2002 Sb. nalezneme obsahové vymezení některých položek rozvahy.

Údaje se v rozvaze zpravidla uvádějí zaokrouhlené na celé tisíce korun. V případě, že netto hodnota aktiv účetní jednotky přesáhne 10 miliard Kč, může účetní jednotka jednotlivé položky vykázt v celých milionech korun. Pokud se tak účetní jednotka rozhodne, musí tuto informaci uvést ve všech částech účetní závěrky. (Hakalová, 2011)

#### Aktiva

Aktiva v rozvaze jsou členěna podle předpokládané likvidnosti, a to vzestupně od majetku s nejmenší likvidností až po majetek s vysokou likvidností.

V rozvaze jsou aktiva rozdělena na údaje za běžné účetní období a za minulé účetní období.

Údaje za běžné účetní období jsou uváděny v:

- brutto hodnotě, což je pořizovací hodnota aktiv nesnížená o oprávký či opravné položky,
- korekci, která představuje oprávký a opravné položky k příslušné majetkové položce,
- netto hodnotě, což je rozdíl mezi brutto hodnotou a korekcí.

## Pasiva

Pasiva jsou členěna do dvou skupin, a to na vlastní zdroje a na zdroje cizí. Stejně jako aktiva i pasiva jsou v rozvaze uváděna za běžné účetní období a za minulé účetní období. (Hakalová, 2011)

### 2.3.2. Výkaz zisku a ztráty

Výkaz zisku a ztráty (někdy zkráceně Výsledovka) je jedním z účetních výkazů, který je součástí účetní závěrky a vypovídá o finanční výkonnosti dané účetní jednotky. Z tohoto výkazu lze vyčíst, jak za určité období účetní jednotce vznikl zisk, popřípadě ztráta. Ve výkazu zisku a ztrát jsou zachyceny veškeré náklady a výnosy za určité účetní období. (Kolektiv autorů, 2012)

Náklady jsou v obecné rovině definovány jako peněžní spotřeba výrobních faktorů, které jsou nutné k tvorbě podnikových výnosů. Na druhé straně výnosy jsou definovány jako množství finančních prostředků, které účetní jednotka v průběhu účetního období získala. Rozdíl mezi výnosy a náklady se nazývá **Výsledek hospodaření**. Výsledek hospodaření se před rokem 2016 rozděloval na tři typy, a to na výsledek hospodaření z provozní, finanční a mimořádné činnosti. S novelou ZoÚ č. 221/2015 Sb., která vešla v platnost na začátku roku 2016 se výsledek hospodaření dělí pouze na provozní činnost a na činnost finanční. (Kolektiv autorů, 2012)

V příloze č. 2 a v příloze č. 3 k vyhlášce č. 500/2002 Sb. nalezneme uspořádání a označení jednotlivých položek výkazu zisku a ztráty, přičemž příloha č. 2 obsahuje druhové členění tohoto výkazu a příloha č. 3 členění účelové. Obsahové vymezení vybraných položek tohoto výkazu nalezneme taktéž ve vyhlášce, a to konkrétně v § 20 - § 38.

### 2.3.3. Příloha

Další součástí účetní závěrky je příloha. Tato část účetní závěrky obsahuje informace, které umožňují uživatelům lépe pochopit vybrané položky rozvahy a výkazu zisku a ztráty. Příloha nemá pevně danou strukturu a může se sestavit jak v tabulkové podobě, tak popisným způsobem anebo kombinací obou předcházejících metod.

Hlavním cílem přílohy k účetní závěrce je popsat podstatné a důležité informace z rozvahy, popřípadě výkazu zisku a ztráty a také doplnit údaje, které nejsou vykázány v ostatních částech účetní závěrky nebo se staly až po rozvahovém dni.

Příloha k účetní závěrce je důležitým dokumentem, který má význam nejen pro vedení účetní jednotky, ale taky pro externí uživatele. V prováděcí vyhlášce č. 500/2002 Sb. je zmíněno, co vše je účetní jednotka povinná uvést, a to v návaznosti na zákon o účetnictví. *(Kolektiv autorů, 2012)*

Základní informace, které musí příloha obsahovat nalezneme v § 39 odst. 1 vyhlášky č. 500/2002 Sb.:

- identifikační a doplňující informace o účetní jednotce,
- údaje o fyzických či právnických osobách, které mají podstatný anebo rozhodující vliv s výší vkladů v procentech,
- popis změn a dodatků provedených v uplynulém účetním období v obchodním rejstříku a popis organizační struktury účetní jednotky její zásadní změny během uplynulého účetního období,
- jména a příjmení členů statutárních a dozorčích orgánů k rozvahovému dni,
- údaje o účetních jednotkách, v nichž má účetní jednotka podstatný či rozhodující vliv s uvedenou výší podílů na základním kapitálu,
- údaje o stavech pracovníků a osobních nákladech,
- údaje o výši půjček, úvěrů, poskytnutých zajištěních a ostatních plněních,
- údaje o použitých účetních zásadách a postupech, použitých účetních metodách,
- doplňující informace k rozvaze a výkazu zisku a ztráty,
- důležité informace týkající se majetku a závazků,
- sdělení o každé významné události, která se stane mezi rozvahovým dnem a okamžikem sestavení účetní závěrky,
- počet a jmenovitou hodnotu vydaných akcií,
- informace o vyměnitelných dluhopisech nebo podobných cenných papírech,
- významné položky zvýšení anebo snížení u jednotlivých položek vlastního kapitálu.

*(Landa, 2014)*

#### **2.3.4. Přehled o změnách peněžních toků**

Hlavním cílem tohoto přehledu (též známý jako Přehled Cash flow), je informovat uživatele o přírůstcích a úbytcích peněžních prostředků a peněžních ekvivalentů, ke kterým došlo v daném účetním období. Přehled o peněžních tocích doplňuje údaje z rozvahy (údaje o majetkové a kapitálové skladbě) a ve výkazu zisku a ztráty (údaje o výnosech, nákladech a ziskovosti). *(Landa, 2014)*

Z hlediska potřeb uživatelů účetní závěrky, rozvaha a výkaz zisku a ztráty jsou informačně omezeny, z důvodu, že oba výkazy jsou výkazy stavové. Z tohoto důvodu účetní jednotky sestavují přehled o změnách peněžních prostředků, který na rozdíl od rozvahy odráží finanční tok účetní jednotky za určité období.

Novela č. 221/2015 Sb. ZoÚ také zmiňuje, že tento účetní výkaz je povinnou součástí účetní závěrky pro všechny účetní jednotky s výjimkou subjektů veřejného zájmu, malých účetních jednotek a mikro účetních jednotek. Avšak v případě, že účetní jednotka k rozvahovému dni bude mít celková aktiva v hodnotě 40 000 000 Kč a roční úhrn čistého obrátu 80 000 000 Kč, musí přehled cash flow sestavovat vždy.

V § 40 - § 43 vyhlášky č. 500/2002 Sb. nalezneme obsahové vymezení a uspořádání přehledu o peněžních tocích. V Českém účetním standardu pro podnikatele č. 023 dále nalezneme příklad možného řešení sestavení přehledu o peněžních tocích, ale pouze nepřímou metodou. ([www.portal.pohoda.cz](http://www.portal.pohoda.cz))

### **2.3.5. Přehled o změnách vlastního kapitálu**

Poslední součástí účetní závěrky je přehled o změnách vlastního kapitálu. Podle § 44 odst. 1 vyhlášky č. 500/2002 Sb. podává tento výkaz informace o zvyšování anebo na druhou stranu o snižování dílčích položek vlastního kapitálu mezi dvěma rozvahovými dny. Sestavuje se za běžné účetní období a za účetní období minulé. Významné položky, které zvyšují nebo snižují vlastní kapitál jsou okomentovány v příloze k účetní závěrce. § 44 odst. 2 vyhlášky č. 500/2002 Sb. nařizuje samotně v přehledu vyčíslit množství vyplacených dividend a zdroje, ze kterých byly dividendy vyplaceny. (*Kolektiv autorů, 2012*)

Stejně jako v případě přehledu o změnách peněžních prostředků, tak i přehled o změnách vlastního kapitálu je povinnou součástí účetní závěrky. Tuto povinnost sestavovat tento výkaz nemají malé účetní jednotky a mikro účetní jednotky. Přesáhnou-li celková aktiva účetní jednotky k rozvahovému dni přesnou částku 40 000 000 Kč a roční úhrn čistého obrátu přesáhnou částku 80 000 000 Kč musí se přehled o změnách vlastního kapitálu sestavovat vždy. ([www.portal.pohoda.cz](http://www.portal.pohoda.cz))

### **2.3.6. Výroční zpráva**

Hlavním účelem sestavení výroční zprávy je podávat informace o výkonnosti, činnosti a stávajícím hospodářském postavení účetní jednotky za dané účetní období. Informace uvedené ve výroční zprávě musí být komplexní, ucelené, přehledné, transparentní a vyvážené.

Obsah výroční zprávy podléhá ověření auditora, který ověří, zda informace odpovídají skutečnosti a zda je výroční zpráva vyhotovena v souladu s předpisy.

Povinnost sestavovat výroční zprávu má každá auditovaná účetní jednotka. Kromě zákonem stanovených informací výroční zpráva obsahuje i významné úspěchy účetní jednotky, vývoj prodeje aj. V obecném slova smyslu se jedná o vizitku společnosti. (*Meritum, 2012*)

Na základě § 21 odst. 2 ZoÚ by výroční zpráva měla kromě důležitých informací obsahovat také finanční a nefinanční informace o:

- skutečnostech, které nastaly až po roztahovaném dni a jsou významné pro naplnění účelu výroční zprávy,
- předpokládaném vývoji činnosti podniku,
- aktivitách v oblasti výzkumu a vývoje,
- aktivitách v oblasti ochrany životního prostředí,
- pracovně právních vztazích,
- tom, zda má podnik organizační složku v zahraničí,
- účetní závěrku,
- zprávu o auditu. (*Meritum, 2012*)

## **2.4. Zveřejňování účetní závěrky a výroční zprávy**

Samotný akt zveřejnění účetní závěrky je posledním krokem v celém procesu sestavení a prezentace účetní závěrky. V podstatě se jedná o cestu, jak se informace dostávají ke končným uživatelům.

V § 21a odst. 1 ZoÚ je zmíněná povinnost zveřejnit účetní závěrku, popřípadě přehled o majetku a závazcích a výroční zprávu všem účetním jednotkám, které se zapisují do veřejného rejstříku. Novela č. 221/2015 Sb. ZoÚ zmiňuje, že mikro účetním jednotkám a malým účetním jednotkám odpadá povinnost zveřejňovat výkaz zisku a ztráty. Ostatní části účetní závěrky se zveřejňovat musí.

V § 21a odst. 2 ZoÚ je uvedena povinnost pro účetní jednotky zveřejnit účetní závěrku a výroční zprávu po ověření auditorem a schválení příslušným orgánem (zpravidla valnou hromadou) ve lhůtě 30 dnů od splnění obou těchto podmínek, pokud zvláštní právní předpisy nestanoví jinak. Nejpozdější termín zveřejnění je však do konce bezprostředně následujícího účetního období, a to bez ohledu na to, zda byly tyto účetní záznamy uvedeným způsobem schváleny. Což znamená, že v případě, že účetní období začalo 01.01.2017 a skončí dne



31.12.2017, musí účetní jednotka na základě tohoto ustanovení účetní závěrku zveřejnit nejpozději do 31.12.2018.

Účetní jednotky zveřejňují svou účetní závěrku v takovém rozsahu, v jakém byla sestavena (§ 18 odst. 4 ZoÚ), a v případě, že má účetní jednotka povinnost mít svou účetní závěrku ověřenou auditorem, tak se zveřejňuje v rozsahu a znění, ve kterém byla ověřena auditorem.

Zveřejňování účetní závěrky se realizuje zasláním účetní závěrky a všech příloh v elektronické podobě na příslušný rejstříkový soud, který jí uloží do sbírky listin. Vybrané účetní jednotky podle zvláštních právních předpisů (především se jedná o banky) mají povinnost předkládat výroční zprávu České národní bance. V § 21a odst. 4 ZoÚ je uvedeno, že prostřednictvím České národní banky předávají svou účetní závěrku a výroční zprávu do veřejného rejstříku. Povinnost zveřejnění všech částí účetní závěrky se splní v okamžiku předání do rejstříkového soudu, popřípadě předáním České národní bance.

Do sbírky listin se ukládá:

- rozvaha,
- výkaz zisku a ztráty,
- příloha k účetní závěrce,
- výkaz cash flow,
- výkaz o změnách vlastního kapitálu,
- výroční zpráva,
- návrh na rozdělení zisku a jeho končená podoba nebo v případě ztráty, její vypořádání, pokud to není součástí účetní závěrky,
- zpráva auditora o ověření účetní závěrky.

Veškeré zveřejněné dokumenty jsou uloženy u příslušného Krajského soudu a jsou uloženy odděleně od rejstříkových spisů. Avšak tyto dokumenty jsou evidovány pod stejným číselným označením jako podnikatelova rejstříková vložka. Od 01.01.2007 je v platnosti vyhláška č. 562/2006 Sb., která určuje způsob převedení finančních výkazů do elektronické podoby a způsob nakládání s převedenými listinami. Listiny, které se vkládají do sbírky listin veřejného rejstříku se podávají pouze v elektronickém formátu s příponou pdf (Portable Document Format), které lze zaslat elektronickou poštou anebo na datovém nosiči CD-R (Compact Disc Recordable). Doručené nosiče rejstříkový soud nevrací a po uplynutí 6 měsíců od doručení tyto nosiče skartuje. Veškeré zveřejněné dokumenty jsou veřejnosti přístupné na **[www.justice.cz](http://www.justice.cz)**.

Analýza společnosti Bisnode ukázala, že za rok 2015 nevložilo své finanční výkazy do sbírky listin okolo 80 % firem v České republice, jak je zmíněno v Tab. 2.1. Nejhorší situace je v Karlovarském kraji, Plzeňském kraji a v hlavním městě. Na opačné straně žebříčku potom stojí kraj Královéhradecký a Vysočina.

**Tab. 2.4.1 Plnění informační povinnosti v roce 2015 podle sídla firmy**

Kraj	%, které nezveřejnilo účetní závěrku
Plzeňský kraj	87,76
Karlovarský kraj	84,45
Praha	82,29
Liberecký kraj	80,03
Středočeský kraj	79,13
Moravskoslezský kraj	78,19
Jihomoravský kraj	77,88
Zlínský kraj	76,85
Ústecký kraj	76,55
Olomoucký kraj	75,60
Jihočeský kraj	73,41
Pardubický kraj	72,49
Vysočina	67,54
Královéhradecký kraj	64,58

Zdroj: Bisnode.cz, vlastní zpracování

Velké rozdíly panují napříč jednotlivými odvětvími. Nejhuře na tom s uveřejňováním účetních závěrek jsou firmy, které podnikají v oblasti úklidu, finančního zprostředkování, výroby magnetických a optických médií. Více jak 90 % firem z těchto odvětví účetní závěrku nezveřejňují. (Tab. 2.2.)

**Tab. 2.4.2. Plnění informační povinnosti za rok 2015 dle předmětu činnosti**

<b>Předmět činnosti</b>	<b>%, které nezveřejnilo účetní závěrku</b>
Úklidové činnosti	92,42
Ostatní finanční zprostředkování	91,98
Výroba magnetických a optických médií	91,94
Velkoobchod s výrobky převážně pro domácnost	91,48
Činnost v oblasti filmů, videozáznamů a televizních programů	91,44
Ostatní poštovní a kurýrní činnosti	91,16
Informační činnosti	91,01
Maloobchod s potravinami, nápoji a tabákovými výrobky ve specializovaných prodejnách	90,65
Ostatní podobná ubytovací zařízení	90,33
Nákupy a následný prodej vlastních nemovitostí	90,10

Zdroj: Bisnode.cz, vlastní zpracování

#### **2.4.1. Sankce a pokuty spojené s nezveřejněním účetní závěrky či výroční zprávy** **Sankce při nezveřejnění účetní závěrky nebo výroční zprávy dle zákona o účetnictví**

V § 37 a následující ZoÚ jsou obsaženy různé případy spravněprávních deliktů, kterých se účetní jednotka může dopustit a mimo jiné obsahuje také sankce, které mohou být za tyto delikty uloženy. V případě nezveřejnění účetní závěrky, popřípadě výroční zprávy, účetní jednotce za tento správní delikt hrozí sankce až ve výši **3 % z celkové hodnoty aktiv**, což je úhrn zjištěný z rozvahy v ocenění neupraveném o položky z § 26 odst. 3. ZoÚ

#### **Pořádková pokuta za nezveřejnění účetní závěrky nebo výroční zprávy dle občanského soudního řádu**

V občanském soudním řádu (dále jen OSŘ), konkrétně v § 200de je uvedeno, že v případě, že účetní jednotka nesdělí skutečnosti nebo nepředloží potřebné listiny k dosažení shody mezi zápisem v obchodním rejstříku a skutečným stavem, může být vůči účetní jednotce zahájeno řízení i bez návrhu. Účelem je dosažení stavu, kdy sbírka listin obchodního rejstříku bude obsahovat listiny, které odpovídají reálnému stavu ve společnosti.

Pořádková pokuta, kterou může předseda senátu uložit za nedodržení zveřejňovací povinnosti anebo za opakované ignorování výzvy lze uložit až do výše 20 000 Kč.

### **Sankce při nezveřejnění účetní závěrky nebo výroční zprávy dle přestupkového zákona**

V zákoně č. 200/1990 Sb., o přestupcích, ve znění pozdějších předpisů najdeme § 24 odst. 1 písm. c), který říká, že přestupku se dopustí ten, kdo nedodrží povinnost podat návrh na zápis změnu nebo výmaz v obchodním rejstříku anebo kdo neuloží listiny do veřejné sbírky listin. V případě takového jednání může účetní jednotka dostat sankci až do výše 50 000 Kč. V horším případě může být trestem zákaz činnosti po dobu 1 roku. (*Regec, 2013*)

### **3. Zveřejňování účetních závěrek a výročních zpráv v zahraničí**

Zveřejňování účetních závěrek a výročních zpráv je v zahraničí velice odlišné. Každý stát na světě má proces sestavení a zveřejňování upraven ve své vlastní legislativě. Avšak čerpají ze dvou základních konceptů, které jsou celosvětově uznávány. Prvním z nich jsou Mezinárodní standardy účetního výkaznictví (International Financial Reporting Standards dále jen IFRS), které vydává Rada pro mezinárodní účetní standardy (International Accounting Standards Board, dále jen IASB). Druhou možností jsou Všeobecně uznávané účetní principy (Generally Accepted Accounting Principles, dále jen US GAAP), které zpravidla používají americké účetní jednotky.

#### **3.1. Spojené státy americké**

Po roce 1929, který je známý jako Černý pátek (krach na newyorské burze) se začala pozornost soustřeďovat na vykazování účetních výkazů amerických společností. American Institute of Certified Accountants (AICA) v překladu Americký svaz účetních spolu s Newyorskou burzou se shodli, že je třeba vytvořit jednotný systém účetnictví. Na základě této spolupráce vznikl Výbor pro účetní postupy (Committee on Accounting Procedure, zkráceně CAP), který měl na starosti tvorbu a publikaci takzvaných US GAAP. CAP vytvořil nezávislou komisi tzv. Security Exchange Committee (SEC) – Komise pro dozor nad cennými papíry a finančními trhy, která měla za úkol obnovit důvěru drobných akcionářů na finančním trhu. Zvýšení důvěry drobných akcionářů chtěla docílit zprůhledněním finančních trhů, a proto CAP vytvořila pravidla, která musela dodržet každá veřejně obchodovatelná akciová společnost. V roce 1972 došlo ke změně názvu této organizace, a to na Financial Accounting Standards Board (FASB).

FASB je nevládní nezávislá a hlavně soukromá organizace, která se skládá ze 7 členů. 3 z nich pocházejí z účetní profese (většinou se jedná o auditory), 2 z nich jsou z průmyslového odvětví (především se jedná o finanční ředitele velkých akciových společností), jeden člen je z oblasti školství a poslední člen je zástupce vlády.

Obecně US GAAP lze brát jako souhrn účetních pravidel, které nemají podobu zákona, a tudíž jejich dodržování není podmínkou. Avšak pro americké firmy a pro firmy ze zahraničí, které chtějí obchodovat s akciemi na amerických burzách je vedení účetnictví podle US GAAP nutnou podmínkou. Na rozdíl od jiných účetních standardů jsou ty americké soustředěny na poskytování srozumitelných a přehledných informací majitelům a stávajícím, popřípadě i potencionálním investorům, na jejichž základě dělají rozhodnutí o možných

investicích, anebo poskytování úvěrů. Účetní závěrka sestavena na základě US GAAP „*musí umožnit ohodnocení budoucích peněžních prostředků plynoucích z investic a zobrazit stav majetku a závazků, včetně změn v těchto položkách. Aby byly poskytnuté informace užitečné, musí splňovat některé důležité kvalitativní charakteristiky,*“ jak uvádí Zmeškal. (2009, str. 21)

US GAAP jsou význačné svou značnou flexibilitou, protože skoro ke každému pravidlu existuje výjimka. Tuto výjimku může účetní použít v případě, že dodržení pravidel by mohlo vést ke zkreslení výkazů, a tak podat zavádějící informace pro uživatele těchto výkazů. (Zmeškal, 2009)

### Koncepční rámec

*„Koncepční rámec pomáhá FASB při tvorbě účetních standardů, účetním při řešení sporných účetních otázek, které zatím nejsou publikovány v literatuře, ale také uživatelům při interpretaci účetní závěrky. Vyhlášky obsahují cíle účetního systému, obsah a rozpoznávání základních prvků závěrky a kvalitativní charakteristiky, definující požadavky na prezentované finanční informace,*“ jak tvrdí Zmeškal (2009, str.22).

### Zásady

GAAP v obecné rovině jsou známy jako všeobecně přijímané účetní zásady. Můžeme je najít v Kanadě, v Austrálii, na Novém Zélandu, popřípadě ve Velké Británii. I přesto, že každý z těchto účetních systému je rozdílný, mají společné čtyři základní zásady, které jsou zachyceny v SFAC 5.

#### 1. Zásada historické ceny (Historical cost)

Historickou cenou se rozumí určité množství peněz anebo peněžních ekvivalentů, které bylo v minulosti nutno vynaložit k pořízení majetku. Náklady spojené s pořízením daného majetku či závazku jsou vhodnou formou pro ocenění. Avšak v průběhu životnosti dochází k různým změnám této ceny, například u dlouhodobého hmotného majetku dochází k opotřeбенí majetku anebo u cenných papírů dochází ke zvýšení či snížení tržní ceny na základě nabídky a poptávky na finančním trhu.

Každá položka aktiv a pasiv se oceňuje různou metodou:

- hotovost – oceňuje se výhradně nominální hodnotou,
- tržní cenné papíry – veškerý finanční majetek, kromě dlužných cenných papírů držených do splatnosti se oceňují v tržní hodnotě. Cenné papíry, které účetní jednotka eviduje jako cenné papíry k obchodování se oceňují v reálné hodnotě

(aktuální cena ke dni vykazování), přičemž nerealizovaná ztráta, popřípadě zisk se vykazuje až ve výkazu zisku a ztráty,

- pohledávky – oceňuje se v nominální hodnotě, která je upravena o rezervu vytvořenou na nedobytné pohledávky. Účetní jednotky mají povinnost vytvářet tyto rezervy na všechny pohledávky, u kterých existuje možnost jejího neuhrazení,
- zásoby – u zásob existují dvě možnosti ocenění. První z nich je ocenění v historické hodnotě, a druhou možností je ocenění na bázi současné (reprodukční) ceny, přičemž se bere ohled na tu, která je nižší,
- dlouhodobý majetek – tato část majetku se oceňuje v pořizovací ceně, historické ceně, která je snížena o oprávky a popřípadě i o ztrátu ze snížení hodnoty,
- dlouhodobé finanční investice – se oceňují na úrovni nominální hodnoty anebo na úrovni tržní hodnoty, v závislosti na tom, která cena je nižší,
- závazky krátkodobé – se oceňují v hodnotě majetku, popřípadě služeb, které firma bude muset vynaložit, aby uspokojila závazek vůči věřiteli,
- závazky dlouhodobé – podle US GAAP není možné vykazovat dlouhodobé závazky v nominální hodnotě. Výjimkou jsou půjčky, u kterých se platí úrok. Z toho vyplývá že se dlouhodobé závazky musí diskontovat a to saznou, která by jí byla účtovaná nezávislou stranou,
- cizí měny – položky oceněné zahraniční měnou se oceňují současným kurzem. Nerealizované zisky anebo ztráty se objeví ve výkazu zisku a ztráty, a to v souhrnném hospodářském výsledku.

## 2. Uznání tržeb (Revenue Recognition)

Další zásada se zaměřuje na to, kdy si účetní jednotka může započíst tržbu. Podle US GAAP se tržby měří v částkách, které se rovnají hodnotám vyměněného majetku nebo závazků. Pro uznání tržby musí být splněny dvě podmínky:

- tržba musí být realizovaná, popřípadě realizovatelná,
- tržba musí být zasloužená.

To, že tržba musí být realizovaná znamená, že účetní jednotka za prodané zboží či provedenou službu obdržela peníze, či nějaký z peněžních ekvivalentů. Realizovatelná bude taková tržba, u které vznikl nárok na peníze, ale je zatím neuhrazená, takže je to stále pohledávka, nebo je krytá směnkou.

Tržba je zasloužená v případě, že účetní jednotka splnila veškeré povinnosti vůči druhé straně, tedy vůči odběrateli.

### 3. Uznání nákladů (Matching)

Tento princip se zabývá tím, jak se mají jednotlivé náklady přiřazovat k tržbám. Výdaj se uznává jako náklad až v momentě, kdy umožnil tržbu, a to bez ohledu na to, kdy byl uskutečněn. Z toho logicky vyplývá, že aby byl náklad zaúčtován, nejprve musí být zaúčtována tržba a náklad musí být přímo spojen s touto tržbou.

Například u zásob to znamená, že převážná část výrobních nákladů je brána spíše jako investice do zásob než jako náklad. V nákladech se zásoby objeví až v momentě, kdy je realizovaná tržba. (Mládek, 2002)

### 4. Úplná informace (Full Disclosure)

*„Informace, která je uživatelům poskytnuta, má být dostatečně důležitá, spolehlivá a obsáhlá, aby umožnila informovanému uživateli vytvořit si rozumný názor ohledně finančního stavu firmy a jeho změn,“* uvádí Mládek (2002, s.60)

## 3.1.1. Účetní závěrka dle US GAAP

Účetní závěrka sestavena podle amerických US GAAP se z obsahového hlediska neliší od účetní závěrky sestavené podle české, slovenské, popřípadě ruské legislativy. Obecně se jedná o soubor finančních dokumentů, ve kterém najdeme veškeré finanční aktivity dané firmy, informace o finanční pozici a jiné podstatné informace pro potenciální investory.

Podstatné finanční informace jsou zpravidla prezentovány ve strukturované podobě pro lehčí porozumění, avšak tento účetní standard nemá jasné stanovený vzor pro jednotlivé části účetní závěrky. Existují pouze základní požadavky, které musí výkazy obsahovat, ostatní náležitosti jsou na individuálním zvážení dané účetní jednotky.

Mezi povinné výkazy účetní závěrky podle US GAAP patří:

- Rozvaha – Balance Sheet,
- Výkaz zisku a ztráty – Income Statement
- Přehled o změnách vlastního kapitálu – Statement of Changes in Equity
- Přehled o změnách peněžních prostředků – Cash Flow Statement

Větší firmy by měly pro větší komplexnost svých informací doplnit účetní závěrku o další výkazy, a to o tzv. footnotes to the financial statements a management discussion and analysis. Tyto dva výkazy jsou velice podobné příloze k účetní závěrce, kde i zde jsou podrobněji rozebrány jednotlivé položky ať už rozvahy, výkazu zisku a ztráty anebo přehledu



cash flow. Avšak tento detailní popis jednotlivých položek výkazů je zcela běžnou částí účetní závěrky. (Alexander, D., Britton, A., Jorissen, A, 2005)

#### 3.1.1.1. Rozvaha – Balance Sheet

Definice a účel rozvahy dle US GAAP je shodný s českou legislativou. Velký rozdíl potom je v jednotlivých prvcích rozvahy. Základní legislativní oporu najdeme v ASC 210.

**Aktiva** jsou definovaná jako „*pravděpodobný budoucí ekonomický užitek získaný anebo kontrolovaný konkrétní společností, jako výsledek minulých transakcí nebo událostí*“ jak uvádí Krupová (2005, s.60)

Aby mohly být položky v rozvaze zařazeny do aktiv, musí splnit 3 podmínky:

- „*aktivum musí poskytovat pravděpodobný budoucí ekonomický užitek, který umožňuje přinášet budoucí přírůstek čistých peněžních prostředků,*
- *společnost je schopna tento užitek získat a zamezit jiným společností v přístupu k tomuto užítku,*
- *událost, která přináší společnosti právo na užitek, se již stala.*“ Krupová (2005, s.60)

Aktiva zůstanou ekonomickým zdrojem společnosti do doby, než přestanou splňovat jednu z uvedených podmínek.

**Závazky** jsou dle US GAAP „*pravděpodobným budoucím obětováním ekonomického prospěchu vyplývající ze současné povinnosti konkrétní společnosti předat aktiva nebo poskytnout služby jiným společností v budoucnosti jako výsledek minulých transakcí nebo událostí*“ Krupová (2005, s.60)

Stejně jako u aktiv tak i závazky mají 3 podmínky, aby položky spadaly do této skupiny:

- „*dluh vyžaduje, aby společnost měla současnou povinnost pravděpodobného budoucího transferu určitých aktiv, pokud nastane určitá událost nebo k určitému datu,*
- *závazku se společnost nemůže vyhnout,*
- *události, která společnost zavazuje, již nastala.*“ Krupová (2005, s.60)

A v poslední řadě **vlastní kapitál** je definován jako zbylá část aktiv po odečtení dluhů účetní jednotky.

**Tab. 3.1.1.1.1 Vzor rozvahy dle US GAAP**

<b>Precision Technology Corporation (Název účetní jednotky)</b> <b>Balance Sheet (Rozvaha)</b> <b>December 31, 2017 (Datum sestavení)</b>					
	2016	2017		2016	2017
<b>Oběžná aktiva</b> <ul style="list-style-type: none"> <li>- peněžní prostředky</li> <li>- krátkodobé cenné papíry k obchodování</li> <li>- zásoby (materiál, zboží, nedokončená výroba,...)</li> </ul>			<b>Krátkodobá pasiva</b> <ul style="list-style-type: none"> <li>- krátkodobé směnky</li> <li>- splatné úroky</li> <li>- krátkodobé půjčky</li> <li>- závazky vůči státním organizacím</li> </ul>		
			<b>Dlouhodobá pasiva</b> <ul style="list-style-type: none"> <li>- dlouhodobé směnky</li> <li>- dlouhodobé půjčky</li> <li>- splatné dluhopisy</li> </ul>		
<b>Podíly na základním kapitálu u jiných účetních jednotek</b>					
<b>Dlouhodobý hmotný majetek</b> <ul style="list-style-type: none"> <li>- pozemky</li> <li>- stavby</li> <li>- celková hodnota oprávek ke stavbám (se záporným znaménkem)</li> <li>- zařízení</li> <li>- celková hodnota oprávek ke stavbám (se záporným znaménkem)</li> </ul>			<b>Kapitál</b> <ul style="list-style-type: none"> <li>- celková suma prioritních akcií</li> <li>- celková suma kmenových akcií</li> <li>- dodatečně splacený kapitál u prioritních akcií</li> <li>- dodatečně splacený kapitál u kmenových akcií</li> <li>- nerozdělený zisk</li> </ul>		
<b>Dlouhodobý nehmotný majetek</b> <ul style="list-style-type: none"> <li>- licence</li> <li>- ochranné známky</li> <li>- goodwill</li> </ul>					
<b>Celková hodnota aktiv</b>			<b>Celková hodnota pasiv</b>		

Zdroj: accountinginfo.com, vlastní zpracování

### 3.1.1.2. Výkaz zisku a ztráty – Income Statement

Jedná se o další součást účetní závěrky, který podle ASC 225 reprezentuje výnosy a náklady firmy za určité sledované období. Najdeme zde druhově rozdělené náklady a výnosy a transformaci na čistý zisk. Účelem výkazu zisku a ztráty je poskytovat manažerům a investorům informaci o tom, jak si firma za určité období vedla, tedy pokud byla ve ztrátě anebo vykazovala zisk.

Dle US GAAP může být tento výkaz sestaven za pomoci dvou metod. První metoda nazvaná „Single Step“ je založena na sumarizaci všech nákladů a výnosů a následném odečtení, díky kterému dostaneme k čistému výsledku hospodaření. Druhá metoda je nazvaná „Multi-Step“, která je více administrativně náročnější, ale díky tomu má tento výkaz lepší vypovídací schopnost. Nejprve se začíná s hrubým výsledkem hospodaření, od kterého odečteme tzv. operating expenses (což jsou operativní náklady, mezi které řadíme pojištění, reklama, cestovní náklady, telefonní poplatky, a jiné.). Tím získáme operativní výnosy. Když sečteme operativní výnosy a hrubý výsledek hospodaření, získáme hospodářský výsledek před zdaněním. Posledním krokem je výpočet samotné daně. (Barry J. Epstein, Eva K. Jermakowicz., 2007)

Tab. 3.1.1.2.1. Vzor výkazu zisku a ztráty dle US GAAP

Precision Technology Corporation (Název účetní jednotky) Income Statement (Výkaz zisku a ztráty) December 31, 2017 (Datum sestavení)		
	2016	2017
Čistý příjem z prodeje zboží		
Tržby z prodeje		
Mínus: hodnota reklamovaného a vráceného zboží		
Náklady spojené s držbou a prodejem zboží		
<b>Hrubý zisk</b>		
Prodejní, správní a režijní náklady		
Mzdové náklady		
Náklady na propagaci		
Daně a pojištění		
Odpisy dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku		
Odpisy nedobytných pohledávek		
Ostatní prodejní, správní a režijní náklady		
<b>Provozní zisk (ztráta)</b>		
Ostatní příjmy a výnosy		
Přijaté výnosové úroky		

Výnos z prodeje cenných papírů		
Ostatní výdaje a náklady		
Zaplacené nákladové úroky		
Ztráta z prodeje dlouhodobého hmotného majetku		
<b>Zisk (ztráta) před zdaněním</b>		
Daň z příjmů		
<b>Zisk (ztráta) po odečtení daně</b>		
Discontinued Operations:		
Zisk (ztráta) z ukončení obchodních vztahů (Po odečtení daně z příjmů z této operace)		
Zisk (ztráta) z prodeje podílu v jiné účetní jednotce (Po odečtení daně z příjmů z této operace)		
Mimořádný zisk (ztráta) z předčasně zaniklého dluhu (Po odečtení daně z příjmů z této operace)		
<b>Čistý zisk (ztráta)</b>		

Zdroj: accountinginfo.com, vlastní zpracování

### 3.1.1.3. Přehled o změnách vlastního kapitálu – Statement of Changes in Equity

Přehled o změnách vlastního kapitálu dle ASC 215 ukazuje změny v základním kapitálu, v akumulovaných rezervách a v nerozděleném zisku za určité účetní období. V praxi v tomto výkazu najdeme položky, jako například zisky či ztráty z obchodních operací, výši vyplacených dividend, celkovou hodnotu nově vydaných nebo zpětně odkoupených akcií, rozdíly z přeceňování rezerv.

Tento výkaz možno zahrnout do rozvahy, popřípadě do kombinovaného výkazu zisku a ztráty. (Barry J. Epstein, Eva K. Jermakowicz., 2007)

**Tab. 3.1.1.3.1. Vzor přehledu o změnách vlastního kapitálu dle US GAAP**

Precision Technology Corporation (Název účetní jednotky) Statement of Changes in Equity (Přehled o změnách vlastního kapitálu) December 31, 2017 (Datum sestavení)				Celkem
Kapitál	Nerozdělený zisk	Přeceňovací rozdíly	Celkový kapitál	
	USD	USD	USD	USD
<b>Stav k 01.01.2017</b>				
Změny v účetní politice				
Korekce z předchozího účetního období				
<b>Přeceňovací zůstatek</b>				
<b>Změny základního kapitálu v roce 2016</b>				

Vydaní nových akcí				
Výsledek hospodaření za účetní období				
Zisk z přecenění aktiv				
Dividendy				
<b>Bilance k 31.12.2016</b>				
<b>Změny základního kapitálu v roce 2017</b>				
Vydaní nových akcí				
Výsledek hospodaření za účetní období				
Zisk z přecenění aktiv				
Dividendy				
<b>Bilance k 31.12.2017</b>				

Zdroj: accounting-simplified.com, vlastní zpracování

### 3.1.1.4. Přehled o změnách peněžních prostředků – Cash flow statement

Jedná se o finanční přehled, který dle ASC 230 ukazuje pohyb (tedy příjmy a výdaje) peněžních prostředků a peněžních ekvivalentů. Stejně jako v české legislativě se i zde tento přehled rozděluje na cash flow z provozní činnosti, investiční činnosti a finanční činnosti. Z analytického hlediska tento výkaz má vekou vypovídací schopnost o likviditě dané společnosti, teda zda je daná společnost schopná platit své závazky.

**Tab. 3.1.1.4.1. Vzor přehledu o změnách peněžních prostředků dle US GAAP**

<b>Precision Technology Corporation (Název účetní jednotky)</b> <b>Cash Flow Statement (Přehled o změnách peněžních prostředků)</b> <b>December 31, 2017 (Datum sestavení)</b>		
<b>Cash flow z provozní činnosti</b>	2016	2017
Čistý zisk		
Úpravy čistého zisku		
Odpisy dlouhodobého hmotného		
Zisk z prodeje dlouhodobého majetku		
Zvýšení objemu pohledávek		
Pokles hodnoty zásob		
Zvýšení hodnoty závazků		
Zvýšení nákladů příštích období		
Zvýšení závazku z titulu daně z příjmu		
Čistý cash flow z provozní činnosti		
<b>Cash flow z investiční činnosti</b>		
Nákup dlouhodobého finančního majetku		

Prodej dlouhodobého hmotného majetku		
Nákup budov		
Čistý cash flow z investiční činnosti		
<b>Cash flow z finanční činnosti</b>		
Půjčky od bankovních subjektů		
Emise kmenových akcií		
Výplata dividend akcionářům v hotovosti		
Čistý cash flow z finanční činnosti		
<b>Zvýšení (snížení) cash flow a peněžních ekvivalentů</b>		
Hotovost a hodnota peněžních ekvivalentů k 01.01.2017		
Hotovost a hodnota peněžních ekvivalentů k 31.01.2017		

Zdroj: accountinginfo.com, vlastní zpracování

Mezi uživatel přehledu o změnách peněžních prostředků můžeme zařadit:

- management společnosti, který musí vědět, zda je účetní jednotka schopná dostát svým závazkům,
- potencionální poskytovatele úvěrů, kteří chtějí vědět, zda je účetní jednotka bonitní,
- potencionální investory, kteří na základě tohoto výkazu hodnotí, zda je společnost finančně stabilní,
- majitele firmy. (*Barry J. Epstein, Eva K. Jermakowicz., 2007*)

### 3.1.1.5. Annual report – Výroční zpráva

Dle mezinárodně uznávaných standardů US GAAP je povinné, aby americké firmy vyhotovily tzv. Form 10-K, což je zpráva, která srozumitelně podává informace a finanční situaci účetní jednotky. V 10-K najdeme informace jako historii společnosti, její organizační strukturu, informace o dceřiných společnostech, pokud existují, auditovanou účetní závěrku a jiné.

Povinnost sestavit 10-K mají společnosti, která mají aktiva ve výši 10 000 000 dolarů (250 000 000 Kč) a jejich cenné papíry drží více jak 2 000 vlastníků, a to bez ohledu na to, zda jsou ony cenné papíry veřejně anebo soukromě obchodovatelné. Všechny dokumenty, jak celá účetní závěrka, tak i 10-K, musí být zdarma přístupny na internetových stránkách společnosti a také musí být poslané do elektronické databáze EDGAR spravované SEC.

Kromě 10-K, která se sestavuje pouze jednou za rok, je účetní jednotka povinná sestavit i takzvaný Form 10-Q, který se sestavuje za jednotlivá čtvrtletí s tím, že čtvrté čtvrtletí je již zahrnuto do 10-K. V případě, že nastane změna generálního ředitele společnosti

anebo bankrotu, musí účetní jednotka sestavit 8-K s cílem poskytnout aktuální informace. 10-K musí být zveřejněna ve lhůtě 30 dnů od skončení fiskálního období účetní firmy.

Ať už 10-K anebo 10-Q obsahuje 4 části a 15 podčástí. V těchto částech najdeme například informace o firmě, její rizikové faktory, ale taky různé informace finančního typu, informace o složení základního kapitálu, finanční analýzu. Dále zde najdeme organizační strukturu účetní jednotky, závazky vůči věřitelům a majitelům akcií, a jiné důležité informace. (Barry J. Epstein, Eva K. Jermakowicz., 2007)

### 3.1.2. Zveřejňování účetní závěrky a výroční zprávy dle US GAAP

Standardy US GAAP ukládají povinnost účetním jednotkám sestavit a zveřejnit jejich účetní závěrku a výroční zprávu určitý počet dní po skončení jejich fiskálního období, počet dní pro zveřejnění dokumentů najdeme v tabulce č. 3.1.2.1. Celou problematikou zveřejňování účetní závěrky a sestavování se zabývá ASC 205.

**Tab. 3.1.2.1. Lhůty pro zveřejnění účetních závěrek**

Status účetní jednotky	Lhůta pro zveřejnění účetní závěrky
Large accelerated Filer (velké účetní jednotky)	60 dní
Accelerated Filer (střední účetní jednotky)	75 dní
Non-Accelerated Filer (malé účetní jednotky)	75 dní
Smaller Reporting Companies (mikro účetní jednotky)	90 dní

Zdroj: 100fstreet.com, vlastní zpracování

Nejpozdější termín pro odevzdání výroční zprávy a všech povinných částí účetní závěrky je pro Large accelerated Filer a Accelerated Filer do 9. května následujícího roku. Pro Non-Accelerated Filer a Smaller reportin Companies je tento termín 15. května následujícího roku.

Podle Amerických US GAAP soukromé účetní jednotky, bez ohledu na zařazení do příslušné kategorie, jež mají neveřejně obchodovatelné akcie, nemusí svou účetní závěrku zveřejňovat nejen široké veřejnosti, ale taky vládním institucím, s výjimkou podkladů pro daň z příjmů. V případě, že celková hodnota aktiv účetní jednotky přesáhne hodnotu 10 000 000 dolarů a má více jak 500 akcionářů, kteří drží kmenové akcie účetní jednotky, má účetní jednotka povinnost zveřejnit svou účetní závěrku. S překročením těchto limitů musí účetní jednotka také sestavit a zveřejnit Form 10-K a následně zveřejňovat Form 10-Q a Form-10K

pravidelně. Veškeré účetní závěrky a výroční zprávy jsou veřejně dostupné na [www.sec.gov/edgar/](http://www.sec.gov/edgar/).

#### **3.1.2.1. Sankce za porušení lhůty po zveřejnění účetní závěrky a výroční zprávy dle US GAAP**

Stejně jako v Ruské legislativě, tak i u US GAAP existují sankce, které mohou být uvaleny na zodpovědnou osobu, která zodpovídá za zveřejňování účetní závěrky a výroční zprávy účetní jednotky. U US GAAP je zodpovědná osoba zpravidla ředitel společnosti.

Za spáchání trestného činu neuveřejnění účetní nezveřejnění účetní závěrka a výroční zprávy může na ní být uvalena sankce ve výši 50 000 dolarů (v přepočtu 1 250 000 Kč)

Jestliže zodpovědná osoba, nezveřejní účetní závěrku, může čelit pokutě do výše 50 000 dolarů (v přepočtu 1 250 000 Kč) a dokonce může být i trestně stíhaná za tento trestný čin.

Další sankce, která může být na zodpovědnou osobu uvalena je z důvodu pozdního zveřejnění finančních dokumentů. Sankce ve výši 7 000 dolarů (v přepočtu 175 000 Kč) se ukládá zodpovědné osobě v případě, že účetní závěrku zveřejní s pětítýdenním zpožděním od lhůty k podání stanovené zákonem. ([www.fortunemanning.co.nz](http://www.fortunemanning.co.nz))

V případě, že americká účetní jednotka nezveřejní svou účetní závěrku, popřípadě i výroční zprávu, hrozí jí sankce ve výši 20 dolarů (v přepočtu 500 Kč) za den, kdy nepodala účetní závěrku. Maximální výše sankce je 10 000 dolarů (v přepočtu 250 000 Kč) anebo **5 % z celkové hodnoty aktiv**. ([www.fortunemanning.co.nz](http://www.fortunemanning.co.nz))

### **3.2. Ruská federace**

Účetnictví Ruské federace se v souvislosti se světovou globalizací ekonomiky přiklání k Mezinárodním účetním standardům IFRS, které jsou aplikovány především v Evropské Unii, a které vypracovává mezinárodní organizace IASB. 25. listopadu 2011 vydalo Ministerstvo financí federální zákon č. 160, který zavedl sestavování účetní závěrky podle Mezinárodních účetních standardů IFRS.

Jednotlivé části účetní závěrky se sestavují ať už přímo či nepřímo z údajů z hlavní knihy, nebo jsou odvozeny z účetních údajů po určitých výpočtech. Základní právní rámec pro sestavení účetní závěrky nalezneme ve Federálním zákoně č. 129-FZ, „O účetnictví“ a ve standardu č. 4/99 „Účetní výkaznictví“.

Účetní jednotky mají povinnost sestavit jak roční účetní závěrku, tak i mezitímní účetní závěrku. Mezitímní účetní závěrka je účetní závěrka, která se sestavuje za kratší dobu,



než je účetní rok. Zpravidla se mezitímní účetní závěrka sestavuje za jednotlivé kvartály, popřípadě za jednotlivé kalendářní měsíce, jak uvádí Federální zákon č. 402-FZ z 6. prosince 2011, v části 4 článku č. 15.

Z důvodu toho, že roční účetní závěrka se sestavuje až po ukončení účetního období, neumožňuje to uživatelům rychle reagovat na změny ve finančním stavu a na změny ve výsledcích hospodářské činnosti. Z tohoto důvodu mají účetní jednotky za povinnost sestavovat i mezitímní účetní závěrky, které poskytují informace uživatelům v menším časovém horizontu, než je rok. Mezitímní účetní závěrku především sestavují účetní jednotky, jejichž cenné papíry jsou kotovány na burzách.

Mezitímní účetní závěrka se na základě Federálního zákona č. 402-FZ z 6. prosince 2011 v části 4 článku č. 13 sestavuje pouze v případech stanovených tímto zákonem, a to v případě:

- že povinnost sestavit mezitímní účetní závěrku je uvedena ve smlouvách s obchodními partnery (pro utvrzení, že je účetní jednotka solventní), popřípadě v zakladatelských dokumentech účetní jednotky,
- že o sestavení mezitímní účetní závěrky rozhodne vlastník, anebo management účetní jednotky. V tomto případě se sestavuje z důvodu toho, že management uvažuje o rozvoji podnikání, nebo akcionáři chtějí ohodnotit finanční situaci účetní jednotky či zjistit efektivitu řízení managementu
- že sestavení požaduje ruská legislativa (například, když účetní jednotka chce vstoupit do holdingu). ([www.consultantpuls.ru](http://www.consultantpuls.ru))

Z obsahové stránky mezitímní účetní závěrka obsahuje pouze zkrácenou formu rozvahy, zkrácenou formu výkazu zisku a ztráty a vysvětlivky a komentáře k jednotlivým položkám výkazu.

Zákon „O účetnictví“ spolu se standardem „Účetní výkaznictví“ udávají strukturu roční účetní závěrky, která obsahuje výkaz/přehled:

- Rozvaha – Бухгалтерский Баланс ,
- Výkaz zisku a ztráty – Отчет о Финансовых Результатах
- Přehled o změnách vlastního kapitálu – Отчет об Изменениях Капитала,
- Přehled o změnách peněžních prostředků – Отчет о Движении Денежных Средств.

Od 01.01.2000 Ruská federace upustila od standardizovaných forem výkazů a přešla na doporučené vzory tiskopisů. Od téhož roku existují tři, potažmo čtyři způsoby sestavení účetní závěrky. První možnost sestavení účetní závěrky je v zjednodušené formě pro malé podniky a neziskové organizace, dále standardní rozsah pro střední a velké obchodní

společnosti a rozšířená verze účetní závěrky pro obchodní společnosti vykonávající několik druhů činností. Poslední možností, jak sestavit účetní závěrku je v plné souladu s IFRS. Tato možnost je pro akciové společnosti, jejichž akcie jsou kotovány na burze a pro úvěrové instituce a pojišťovny.

Zákon „O účetnictví“, standard „Vedení účetnictví a účetního výkaznictví“ spolu se standardem „Účetní výkaznictví“ kladou požadavky na účetní závěrku. Na základě těchto právních norem by účetní závěrka měla být:

- věrohodná a úplná, čehož dosáhne sestavením na základě pravidel stanovených účetními právními předpisy,
- neutrální, což znamená že je sestavena objektivně a není sestavena pro uspokojení určité skupiny uživatelů na úkor těch ostatních,
- ucelená, což souvisí s povinností zařadit do účetnictví veškeré údaje o obchodních transakcích, které uskutečnila nejen celá účetní jednotka, ale také jednotlivé pobočky, zastupitelství anebo ostatní útvary, které mají samostatnou rozvahu,
- konzistentní, tedy stanovit trvalý obsah a formu jednotlivých částí účetní závěrky mezi jednotlivými účetními obdobími,
- srovnatelná v čase, což znamená že jednotlivé účetní výkazy musí obsahovat údaje minimálně za dvě účetní období, tedy za minulé období a za současné.

Povinnost sestavit a zveřejnit účetní závěrku a výroční zprávu má zahraniční individuální podnikatel, malé a střední účetní jednotky, neziskové organizace, účetní jednotky podléhající auditu, politické strany aj. (Natella, 2012)

### **3.2.1. Účetní závěrka dle ruské legislativy**

Mezi povinné součásti účetní závěrky sestavené na základě ruské legislativy patří podle Federálního zákona č. 402, části 1, článku č. 14: Rozvaha, Výkaz zisku a ztráty, Přehled o změnách vlastního kapitálu a Přehled o změnách peněžních prostředků.

#### **3.2.1.1. Rozvaha – Бухгалтерский Баланс**

Rozvaha je jedním ze základních částí účetní závěrky. Stejně jako rozvaha sestavená podle ČÚS, popřípadě US GAAP, tak i podle ruské legislativy rozvaha obsahuje údaje o stavu majetku, závazků a vlastního kapitálu. Účelem tohoto výkazu je poskytnout uživatelům informace o finanční a majetkové pozici účetní jednotky za určité účetní období. (www.balner.cz)

Tab. 3.2.1.1.1 Vzor rozvahy dle ruské legislativy

<b>БУХГАЛТЕРСКИЙ БАЛАНС (Rozvaha)</b> <b>Za účetní období 2017</b>					
<b>Název účetní jednotky:</b> <b>Identifikační číslo poplatníka:</b> <b>Adresa:</b> <b>Hodnoty jsou uvedeny v: tisících rublů/milionech rublů</b>					
<b>STÁLA AKTIVA</b>	<b>2016</b>	<b>2017</b>	<b>KAPITÁL A REZERVY</b>	<b>2016</b>	<b>2017</b>
Dlouhodobý nehmotný majetek			Základní kapitál		
Dlouhodobý hmotný majetek			Vlastní akcie		
Nedokončené stavby			Rezervní kapitál		
Dlouhodobý finanční majetek			Nerozdělný zisk (ztráta) z minulých let		
Odložená daňová pohledávka			<b>Celkem</b>		
Ostatní stálá aktiva			<b>DLOUHODOBÉ ZÁVAZKY</b>		
<b>Celkem</b>			Půjčky		
<b>OBĚŽNÁ AKTIVA</b>			Odložený daňový závazek		
Sklad			Ostatní dlouhodobé závazky		
- základní materiál a suroviny					
- chovná a výkrmná zvířata					
- hotové výroby a zboží určené k dalšímu prodeji					
Daň z přidané hodnoty			<b>Celkem</b>		
Krátkodobé pohledávky			<b>KRÁTKODOBÉ ZÁVAZKY</b>		
Krátkodobé investice			Závazky z obchodních vztahů		
Ostatní oběžná aktiva			Závazky za zaměstnanci		
<b>Celkem</b>			Závazky za státními orgány		
			Ostatní krátkodobé závazky		
			Výnosy příštích období		
			Opravné položky k pohledávkám		
			<b>Celkem</b>		
<b>CELKOVÁ HODNOTA AKTIV</b>			<b>CELKOVÁ HODNOTA PASIV</b>		
<b>POLOŽKY NA PODROZVAHOVÝCH ÚČTECH</b>					
Pronajatý majetek včetně leasingu					
Zásoby přijaté do úschovy					
Odepsané pohledávky z důvodu platební neschopnosti dlužníka					

Zdroj: www.balnker.cz, vlastní zpracování

### 3.2.1.2. Výkaz zisku a ztráty – Отчёт о Финансовых Результатах

Další povinnou součástí účetní závěrky sestavované podle Ruské legislativy je Отчёт о финансовых результатах, neboli výkaz zisku a ztráty. Tento výkaz obsahuje informace o finančních výsledcích účetní jednotky, o výši výnosů a nákladů za dané účetní období a následně i výši zisku, popřípadě ztráty.

Výkaz zisku a ztráty obsahuje podrobné informace o:

- čistých tržbách prodeje zboží či služeb,
- nákladech spojených s prodejem zboží či služeb,
- hrubém zisku účetní jednotky,
- výdajích spojených s chodem účetní jednotky,
- zisku, popřípadě ztrátě z prodeje dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku,
- výnosech z podílů v jiných účetních jednotkách,
- úrocích z cenných papírů,
- kurzových ziscích či ztrátách. ([www.balner.cz](http://www.balner.cz))

Tab. 3.2.1.2.1 Vzor výkazu zisku a ztráty dle ruské legislativy

<b>ОТЧЁТ О ФИНАНСОВЫХ РЕЗУЛЬТАТАХ (Výkaz zisku a ztráty)</b> <b>Za účetní období 2017</b>		
<b>Název účetní jednotky:</b>		
<b>Identifikační číslo poplatníka:</b>		
<b>Adresa:</b>		
<b>Hodnoty jsou uvedeny v: tisících rublů/milionech rublů</b>		
Položky	Běžné účetní období	Minulé účetní období
Výnosy z prodeje		
Náklady na pořízení zboží		
<b>Hrubý zisk (ztráta)</b>		
Náklady spojené s prodejem		
Správní náklady		
<b>Zisk (ztráta) z prodeje</b>		
Výnos z podílů v jiných účetních jednotkách		
Výnosové úroky		
Nákladové úroky		
Ostatní výnosy		
Ostatní náklady		
<b>Zisk (ztráta) před zdaněním</b>		
Daň z příjmu		
Změna stavu odloženého daňového závazku		
Změna odložené daňové pohledávky		
<b>Čistý zisk</b>		
Přečtovací rozdíly dlouhodobého majetku, které nejsou zahrnuty do čistého zisku		

Zdroj: [www.taxslov.ru](http://www.taxslov.ru), vlastní zpracování

### 3.2.1.3. Přehled o změnách vlastního kapitálu – Отчёт об Изменениях Капитала

Přehled o změnách vlastního kapitálu je další povinnou součástí účetní závěrky v Ruské federaci. Tento přehled informuje uživatele účetní závěrky nejen o změnách v hodnotě kapitálu, ale taky o změnách vlastníků kapitálu.

Výkaz o změnách vlastního kapitálu musí obsahovat:

- výsledek hospodaření za určité účetní období,
- všechny položky nákladů a výnosů, které mají vliv na změny kapitálu,
- informace o vlivu mateřské společnosti a dceřiných společností na celkovém výsledku hospodaření a podíly všech částí účetní jednotky na vlastním kapitálu.

([www.balner.cz](http://www.balner.cz))

Tab. 3.2.1.3.1 Vzor přehledu o změnách vlastního kapitálu dle ruské legislativy

<b>ОТЧЁТ ОБ ИЗМЕНЕНИЯХ КАПИТАЛА (Přehled o změnách vlastního kapitálu)</b> <b>Za účetní období 2017</b>						
<b>Název účetní jednotky:</b>						
<b>Identifikační číslo poplatníka:</b>						
<b>Adresa:</b>						
<b>Hodnoty jsou uvedeny v: tisících rublů/milionech rublů</b>						
<b>Položka</b>	<b>Základní kapitál</b>	<b>Vlastní akcie</b>	<b>Nový kapitál</b>	<b>Rezervní kapitál</b>	<b>Nerozdělený zisk (ztráta)</b>	<b>Celkem</b>
Výše kapitálu k 01.01.2016						
Změna hodnoty kapitálu						
Čistý zisk (ztráta)						
Přecenění majetku						
Dodatečná emise akcií						
Změna jmenovité hodnoty akcií						
<b>Celkem</b>						

Zdroj: [normativ.kontur.ru](http://normativ.kontur.ru), vlastní zpracování

### 3.2.1.4. Přehled o změnách peněžních prostředků – Отчёт о движении денежных средств

Přehled o změnách peněžních prostředků poskytuje informace o peněžních prostředcích a peněžních ekvivalentech, zejména o jejich získávání a přemísťování podle druhu činností, tedy běžné činnosti, finanční a investiční činnosti. Obdobně jako v české legislativě, tak i ruské účetní jednotky mohou sestavovat tento výkaz přímou anebo nepřímou metodou. ([www.balner.cz](http://www.balner.cz))

**Tab. 3.2.1.4.1 Vzor přehledu o změnách peněžních prostředků dle ruské legislativy**

<b>ОТЧЁТ О ДВИЖЕНИИ ДЕНЕЖНЫХ СРЕДСТВ (Přehled o změnách peněžních prostředků)</b> <b>Za účetní období 2017</b> <b>Název účetní jednotky:</b> <b>Identifikační číslo poplatníka:</b> <b>Adresa:</b> <b>Hodnoty jsou uvedeny v: tisících rublů/milionech rublů</b>			
Číslo	Položky	Cash flow za běžné období	Cash flow za minulé období
1	Čistý peněžní tok z provozní činnosti		
1.1	Čistý peněžní tok z provozní činnosti před změnami v provozních aktivech a pasivech		
1.1.1	Přijaté úroky		
1.1.2	Zaplacené úroky		
1.1.3	Poplatky a provize		
1.1.4	Zisk (ztráta) z finančních aktiv oceněných reálnou hodnotou		
1.1.5	Zisk (ztráta) z cenných papírů držených do splatnosti		
1.1.6	Zisk (ztráta) z devizových operací		
1.1.7	Ostatní provozní výnosy		
1.1.8	Provozní náklady		
1.1.9	Náklady (výnosy) z titulů daní		
1.2	Zvýšení (snížení) v čistých peněžních prostředcích z provozních aktiv a pasiv celkem, včetně		
1.2.1	Čistý přírůstek (úbytek) povinných zaplacených (přijatých) ruských bance		
1.2.2	Čistý přírůstek (úbytek) investic cenných papírů v reálně hodnotě ve výkazu zisku a ztráty		
1.2.3	Čisté zvýšení (snížení) nesplacených		

	úvěrů		
1.2.4	Čistý nárůst (snížení) ostatních aktiv		
1.2.5	Čistý přírůstek (úbytek) úvěrů, vkladů a jiných peněžních prostředků od ruských bank		
1.2.6	Čisté zvýšení (snížení) úvěrů vůči jiným úvěrovým institucím		
1.2.7	Čisté zvýšení (snížení) finančních závazků v reálné hodnotě, které vykazaly zisk (ztrátu)		
1.2.8	Čisté zvýšení (snížení) ostatních závazků		
1.2.9	Čisté zvýšení (snížení) ostatních závazků		
<b>1.3</b>	<b>Celkem za část 1.1 a 1.2</b>		
2	Čistý peněžní tok z investiční činnosti		
2.1	Nákup cenných papírů a jiných finančních aktiv určené k prodeji		
2.2	Výnosy z prodeje a zpětného odkupu cenných papírů a jiných finančních aktiv určených k prodeji		
2.3	Nákup cenných papírů držené do splatnosti		
2.4	Výnosy ze zpětného odkupu cenných papírů držené do splatnosti		
2.5	Pořízení dlouhodobého majetku, nehmotného majetku a zásob		
2.6	Příjmy z prodeje dlouhodobého majetku, nehmotného majetku a zásob		
<b>2.7</b>	<b>Celkem za část 2.1 až 2.6</b>		
3	Čistý peněžní tok z finanční činnosti		
3.1	Změna hodnoty vlastního kapitálu		
3.2	Nákup vlastních akcií (akcie) odkoupí od akcionářů (účastníků)		
3.3	Prodej vlastních akcií (akcie) odkoupí od akcionářů (členů)		
3.4	Vyplacené dividendy		
<b>3.5</b>	<b>Celkem za část 3.1 až 3.4</b>		
4	Kurzové rozdíly		
5	Nárůst (snížení) peněz a peněžních prostředků		
5.1	Stav peněz a peněžních prostředků a ekvivalentů na začátku období		
5.2	Stav peněz a peněžních prostředků a ekvivalentů na konci období		

Zdroj: [www.taxslov.ru](http://www.taxslov.ru), vlastní zpracování

### **3.2.1.5. Годовой отчет – Výroční zpráva**

Jedná se o dokument poskytující informace o hlavní hospodářské činnosti účetní jednotky za uplynulé období. Osoba zodpovědná za sestavení účetní závěrky je taky osobou, která je zodpovědná za sestavení a zveřejnění výroční zprávy.

Výroční zpráva musí obsahovat:

- postavení účetní jednotky na trhu,
- výsledky vývoje a výzkumu,
- zprávu o vyplacených dividendách,
- popis hlavních rizikových faktorů účetní jednotky,
- budoucí rozvoj účetní jednotky,
- představení představenstva (dozorčí rady) účetní jednotky, včetně informování o personálních změnách v těchto orgánech, jejich podílu na základním kapitálu, hodnoty kmenových akcií, které členové mají v držení. (*www.regionconsult.ru*)

### **3.2.2. Zveřejňování účetní závěrky a výroční zprávy dle ruské legislativy**

V § 15 Federálního zákona „O účetnictví“ jsou uvedené lhůty pro zveřejňování účetních závěrek. V případě mezitímních účetních závěrek je lhůta pro zveřejnění ve výši 30 dnů od skončení účetního období. U roční účetní závěrky je lhůta ve výši 90 dnů od skončení účetního období. Datem zveřejnění účetní závěrky je den, kdy jsou dokumenty odeslány poštou, prostřednictvím telekomunikačního kanálu, anebo den, kdy dojde k faktickému předání na místě určení. Maximální lhůta pro zveřejnění roční účetní závěrky je 6 měsíců po rozvahovém dni.

Roční účetní závěrka musí být zpřístupněna všem potencionálním uživatelům, kteří mohou do těchto dokumentů nahlédnout v orgánech státní statistiky v místě registrace dané účetní jednotky. Povinností účetní jednotky je, aby se zainteresovaní uživatelé mohli seznámit s celým obsahem účetní závěrky. (*Natella, 2012*)

#### **3.2.2.1. Sankce za porušení lhůty po zveřejnění účetní závěrky a výroční zprávy dle ruské legislativy**

V případě, že účetní jednotka nezveřejní svou účetní závěrku a výroční zprávu, nehrozí pokuta za nedodržení zveřejňovací povinnosti pouze účetní jednotce, ale taky osobě, která je za sestavení a zveřejnění účetní závěrky zodpovědná.

Zodpovědné osobě, která nezveřejnila účetní závěrku hrozí pokuta podle Federálního zákona č. 402.FL v části č. 3 článku č. 7 ve výši 5 000 rublů až 10 000 rublů (v přepočtu 2 500 Kč – 5 000 Kč). Za opakované porušení zveřejňovací povinnosti hrozí zodpovědné



osobě pokuta ve výši 10 000 rublů až 20 000 rublů (v přepočtu 5 000 Kč – 10 000 Kč) a zákaz činnosti až na 2 roky. ([www.buhgalteria.ru](http://www.buhgalteria.ru))

Další sankce, která může být na zodpovědnou osobu uvalena je sankce za nedodání všech potřebných dokumentů. V tomto případě se uděluje sankce ve výši, která činí 200 rublů (v přepočtu 150 Kč) za každý nezveřejněný dokument. ([www.audit-it.ru](http://www.audit-it.ru))

Právníké osobě hrozí pokuta za nezveřejnění účetní závěrky pokuta ve výši 20 000 rublů až do výše 70 000 rublů (v přepočtu 10 000 Kč – 35 000 Kč). Jestliže právnická osoba opakovaně nezveřejní účetní závěrku, tak se pokuta navyšuje, a to v rozmezí 100 000 rublů až 150 000 rublů (v přepočtu 50 000 Kč až 70 000 Kč). ([www.audit-it.ru](http://www.audit-it.ru))

V případě, že se nezveřejnění účetní závěrky bude hodnotit jako správní delikt může být na zodpovědnou osobu uvalena pokuta v rozmezí od 30 000 rublů do 50 000 rublů (v přepočtu 15 000 Kč – 25 000 Kč) , popřípadě zákaz činnosti až na 2 roky. U právnických osob hrozí pokuta v rozmezí od 700 000 rublů do 1 000 000 rublů (v přepočtu 300 000 Kč – 500 000 Kč). (<http://www.regionconsult.ru>)

### **3.3. Slovenská republika**

Do 31.12.2012 se zveřejňování účetních závěrek a výročních zpráv shodovalo s úpravou, která byla platná a účinná v České republice, a to z toho důvodu, že se řídila zákonem č. 513/1991 Z.z., obchodný zákonník (dále jen SOZ), který byl účinný za doby Československé republiky a s výjimkou několika pozdějších novel bylo zveřejňování totožné s tím českým. Po tomto roce

Od ledna 2015 se obsahová stránka a zveřejňování účetní závěrky a výroční zprávy řídí novými nařízeními. Od tohoto data platí opatření vydané Ministerstvem financí Slovenské republiky číslo MF/23377/2014-74, ve kterém jsou stanoveny informace, které musí účetní závěrka obsahovat a stanovuje i rozsah údajů potřebné pro zveřejnění účetní závěrky pro velké účetní jednotky a pro subjekty veřejného zájmu. Následující opatření číslo MF/23378/2014-74 obsahuje stejná ustanovení s jedním rozdílem, a to s tím, že se vztahuje pouze na malé účetní jednotky.

Z důvodu přiblížení se Mezinárodním účetním standardům IFRS se Slovenští zákonodárci rozhodli pro členění účetních jednotek do kategorií, a to od začátku roku 2015. Kritéria pro zařazení do dané kategorie jsou: suma aktiv, výše čistého obrátu a přepočtený počet zaměstnanců v průběhu účetního období. Účetní jednotka se do dané kategorie zařadí v případě, že splní alespoň dvě z podmínek za dvě účetní období, a to ke dni, ke kterému se

účetní závěrka sestavuje za příslušené zdaňovací období, a za bezprostředně předcházející období. Účetní jednotka se musí do dané kategorie zařadit na začátku účetního období a na základě toho potom postupovat při sestavování účetní závěrky. Údaje v účetní závěrce se sestavují v národní měně, tedy v celých eurech.

### **3.3.1. Účetní závěrka dle Slovenské legislativy**

Mezi povinné náležitosti účetní závěrky patří:

- Rozvaha – Súvaha,
- Výkaz zisku a ztráty – Výkaz ziskov a strát,
- Poznámky k účetní závěrce.

Dále součástí účetní závěrky může být Výkaz o změnách vlastního kapitálu (Prehľad o pohybe vlastného imania) a Přehled o změnách peněžních prostředků (Prehľad o pohybe peňažných toko). Tyto dva dodatečné výkazy má za povinnost sestavit pouze účetní jednotka spadající do kategorie velkých účetních jednotek.

Povinnost sestavit účetní závěrku dle § 1 odst. 1 zákona č. 431/2002 Z.z. o účtovníctve (dále jen ZÚ) mají právnické osoby, zahraniční osoby a fyzické osoby, které podnikají nebo vykonávají jinou samostatnou výdělečnou činnost, pokud prokazují své výdaje vynaložené na dosažení, zajištění a udržení příjmů pro účely zjištění základu daně z příjmů podle zvláštního předpisu s výjimkou fyzických osob, které vedou daňovou evidenci.

#### **3.3.1.1. Rozvaha – Súvaha**

Stejně jako v České republice, tak i na Slovensku je rozvaha přehledná bilance, která je rozdělena na majetek a zdroje krytí majetku aktiv, tedy jinými slovy na aktiva a pasiva. Celková hodnota aktiv a pasiv se musí vždy rovnat.

**Tab. 3.3.1.1.1. Vzor rozvahy dle slovenské legislativy**

Strana Aktiv	Strana Pasiv
A. Neoběžný majetek A.I. Dlouhodobý nehmotný majetek A.II. Dlouhodobý hmotný majetek A.III. Dlouhodobý finanční majetek	A. Vlastní kapitál A.I. Základní kapitál A.II. Emisní ážio A.III. Ostatní kapitálové fondy A.IV. Zákonné rezervní fondy A.V. Ostatní fondy ze zisku A.VI. Oceňovací rozdíly z přecenění A.VII. Výsledek hospodaření z minulých let A.VIII. Výsledek hospodaření za běžné účetní období po zdanění
B. Oběžný majetek B.I. Zásoby B.II. Dlouhodobé pohledávky B.III. Krátkodobé pohledávky B.IV. Krátkodobá finanční majetek B.V. Finanční účty	B. Závazky B.I. Dlouhodobé závazky B.II. Dlouhodobé rezervy B.III. Dlouhodobé bankovní úvěry B.IV. Krátkodobé závazky B.V. Krátkodobé rezervy B.VI. Běžné bankovní úvěry B.VII. Krátkodobé finanční výpomoci
C. Časové rozlišení	C. Časové rozlišení

Zdroj: [www.podnikajte.sk](http://www.podnikajte.sk), vlastní zpracování

### 3.3.1.2. Výkaz zisku a ztráty – Výkaz ziskov a strát

Obdobně jak je tomu v české legislativě, popřípadě v ruské tak i americké, výkaz zisku a ztráty plní stejný účel i ve slovenské legislativě. Zachycuje tedy výnosy a náklady účetní jednotky za dané účetní období a uživatele finančních výkazů informuje o výši výsledku hospodaření. Existují dva způsoby sestavení, a to druhé členění anebo účelové. Avšak jak česká, tak i slovenská legislativa vyžaduje sestavení tohoto výkazu v druhovém členění.

### 3.3.1.3. Poznámky k účetní závěrce

Poznámky k účetní závěrce jsou vyhotoveny v textové formě, která je doplněna o tabulky. V této poslední části účetní závěrky najdeme doplňující informace a vysvětlení

k údajů v rozvaze a ve výkazu zisku a ztráty za běžné období a za bezprostředně předcházející účetní období.

Poznámky k účetní závěrce se skládají z deseti článků:

- článek I. – Obecné informace o účetní jednotce,
- článek II. – Informace o přijatých postupech,
- článek III. – Vysvětlení a doplnění položek rozvahy,
- článek IV. – Vysvětlení a doplnění položek výkazu zisku a ztráty,
- článek V. – Informace o jiných aktivech a jiných pasivech,
- článek VI. – Události, které nastaly po rozvahovém dni,
- článek VII. – Informace o spřízněných osobách a vztazích k účetní jednotce,
- článek VIII – Ostatní informace.

Článek IX. a článek X. obsahuje Přehled o změnách vlastního kapitálu a Přehled o změnách peněžních prostředků. Slovenské účetní jednotky tyto výkazy nesestavují samostatně, ale jsou součástí Poznámek k účetní závěrce. ([www.podnikajte.sk](http://www.podnikajte.sk))

#### **3.3.1.4. Výroční zpráva**

Výroční zpráva podle § 20 odst. 1 ZÚ obsahuje účetní závěrku za dané účetní období, zprávu auditora, který prováděl audit účetní jednotce, a obsahuje informace o:

- vývoji účetní jednotky, o stavu, ve kterém se nachází a o významných rizicích a nejistotách, kterým je účetní jednotka vystavena,
- významných událostech, které nastaly po rozvahovém dni,
- předpokládaném budoucím vývoji účetní jednotky,
- nákladech na činnosti v oblasti výzkumu a vývoje,
- návrhu na rozdělení zisku anebo vyrovnání ztráty,
- o tom, zda má účetní jednotka organizační složky v zahraničí.

Výroční zpráva musí poskytnout věrný a pravdivý obraz o účetní jednotce a soulad mezi údaji uvedených ve výroční zprávě a účetní závěrce musí být ověřené auditorem, jak uvádí § 20 odst. 3 ZÚ, a to do jednoho roku od skončení účetního období.

Podle § 20 odst. 1 ZÚ povinnost sestavit a zveřejnit výroční zprávu má ta účetní jednotka, která má povinnost mít svou účetní závěrku ověřenou auditorem. Jsou to účetní jednotky a družstva, která ke dni sestavení účetní závěrky a za bezprostředně předcházející účetní období splnily alespoň dvě ze tří podmínek:

- celková suma aktiv přesáhla 1 000 000 euro,
- čistý obrat přesáhl 2 000 000 euro,
- průměrný přepočtený počet zaměstnanců v jednom účetním období přesáhnul 30.

Dále to jsou účetní jednotky a družstva, jejichž cenné papíry jsou obchodovatelné na regulovaném trhu, banky, zdravotní pojišťovny, a jiné. ([www.danovecentrum.sk](http://www.danovecentrum.sk))

### **3.3.2. Zveřejňování účetní závěrky a výroční zprávy dle slovenské legislativy**

Slovenská účetní závěrka musí být zveřejněná nejpozději do 6 měsíců od data jejího sestavení. Povinnost sestavit a zveřejnit účetní závěrku mají všechny účetní jednotky, které vedou podvojné účetnictví.

V případě, že účetní jednotka nestihne schválit účetní závěrku v požadované lhůtě, ukládá neschválenou účetní závěrku spolu s oznámením o schválení účetní závěrky do registru dodatečně, a to nejpozději do 5 dnů od schválení. Avšak účetní závěrka musí být schválena v také podobě, v jaké byla uložena do registru.

Oznámení o schválení účetní závěrky a samotnou účetní závěrku může účetní jednotka podat v listinné podobě anebo v elektronické podobě. Elektronické oznámení mají povinnost vyplnit jednotky, které sestavují účetní závěrku dle IFRS, Garanční fond investic, Fond ochrany vkladů, zdravotní pojišťovny a osoby uvedené v daňových zákonech (zpravidla se jedná o plátce DPH). V případě, že účetní jednotka má za povinnost svou účetní závěrku podrobit ověření auditora, tak i auditorská zpráva se zasílá do veřejného registru.

Registr, do kterého se veškeré dokumenty zasílají se nazývá **Registor účtových závierok Slovenské republiky**, který vznikl 31.12.2013. Jedná se o informační systém, který spravuje veřejná správa a ukládají se zde zejména:

- řádné a mimořádné individuální účetní závěrky,
- řádné a mimořádné konsolidované účetní závěrky,
- předběžné individuální a konsolidované účetní závěrky,
- souhrnné účetní závěrky veřejné správy,
- zprávy auditora,
- individuální a konsolidované výroční zprávy,
- oznámení o schválení účetní závěrky. ([www.podnikajte.sk](http://www.podnikajte.sk))

Registr účetních závěrek se dělí na dvě části, a to na část veřejnou a část neveřejnou. Ve veřejné části jsou dokumenty veřejně přístupné prostřednictvím webového portálu. Své dokumenty zde ukládají:

- účetní jednotky, které sestavují individuální účetní závěrku podle IFRS,
- účetní jednotky, které sestavují konsolidovanou účetní závěrku,
- obchodní společnosti,
- družstva,

- státní podniky,
- subjekty veřejné správy.

V neveřejné části jdou dokumenty přístupné pouze účetní jednotce a subjektům veřejného zájmu. Dokumenty zde ukládají:

- fyzické osoby – podnikatelé,
- církve a náboženské společnosti,
- občanských sdružení,
- zájmová sdružení právnických osob,
- společenství vlastníků bytů a nebytových prostor,
- profesní komory,
- pobočky zahraniční banky,
- pobočky zahraniční správcovské společnosti,
- pobočky zahraniční pojišťovny,
- pobočky zahraniční zajišťovny,
- pobočky zahraniční finanční instituce,
- umělecké fondy. ([www.monarex.sk](http://www.monarex.sk))

### 3.3.2.1. Sankce za porušení lhůty po zveřejnění účetní závěrky a výroční zprávy dle slovenské legislativy

V případě, že malá, velká účetní jednotka nebo subjekt veřejného zájmu nesestaví účetní závěrku, hrozí jim pokuta do výše 3 000 000 eur (v přepočtu 75 000 000 Kč).

Další pokuta, které se účetní jednotka vystavuje, je že účetní jednotka účetní závěrku neuloží do registru. V tomto případě, se dopustí deliktu na základě § 38 odst. 1 písm. c ZÚ a sankce, která je s tím spojená, je ve výši **2 % z celkové sumy majetku** vykázaných v rozvaze za dané účetní období v netto ocenění, avšak nejvýše do 1 000 000 eur (v přepočtu 25 000 000 Kč).

Další sankcí, kterou může účetní jednotka obdržet, je ve výši 310 eur (v přepočtu 7 750 Kč) od rejstříkového soudu, která je podobná pořádkové pokutě v české legislativě. Avšak slovenská legislativa má jednu zvláštní sankci, a to **sankci zrušení společnosti**, která se ukládá v případě, že účetní jednotka nesplní povinnost uložit do sbírky listin individuální účetní závěrku za nejméně dvě po sobě následující účetní období. Úhrada této sankce nebude mít zvlášť devastující efekt na účetní jednotce, ale pakliže soud rozhodne o zrušení účetní jednotky, musí společníci svou podnikatelskou činnost přerušit. Tento problém se dá řešit

několika způsoby, například založení nové společnosti nebo převést společnost pod jinou společnost. ([www.podnikajte.sk](http://www.podnikajte.sk))

## **4. Komparace zveřejňování účetních závěrek a výročních zpráv v České republice a ve vybraných zemích**

I přesto, že účel sestavení a zveřejnění účetní závěrky a výroční zprávy je ve všech třech zemích totožný, existují zde markantní rozdíly v obsahové části, ve způsobu zveřejnění, ale také ve výši sankcí, které mohou být uvaleny na účetní jednotku, popřípadě na zodpovědnou osobu, pokud nedodrží povinnost pro zveřejnění.

Největší rozdíly panují v obsahové části účetní závěrky. Ve všech třech vybraných legislativách jsou povinné jiné účetní výkazy. Další nesrovnalosti panují i ve struktuře jednotlivých výkazů, například výkazy sestavované na základě české legislativy mají striktně daný vzor, kterého se musí účetní jednotky držet. Na druhé straně výkazy sestavované na základě US GAAP stanovují účetním jednotkám jen základní aspekty, které musí výkazy obsahovat, a ostatní náležitosti jsou na individuálním zvážení dané jednotky.

Rozdíly ve způsobu zveřejnění nejsou nikterak markantní. Z důvodu modernizace, pokroku informačních technologií a lepší dostupnosti ekonomických informací pro širokou veřejnost musí účetní jednotky zveřejňovat účetní závěrku a výroční zprávu v online podobě příslušnému státnímu orgánu, zpravidla Ministerstvu financí. Avšak rozdíly můžeme najít jednak ve lhůtách, do kterých musí účetní jednotka zveřejnit účetní závěrku a výroční zprávu, ale taky v tom, která účetní jednotka je povinná tento soubor výkazu sestavit a zveřejnit.

Poslední hledisko, ve kterém se jednotlivé legislativy liší jsou případné sankce. Sankce nemusí být uvaleny nejen na účetní jednotku (právníckou osobu), ale také na fyzickou osobu, jakožto zodpovědnou osobu za sestavení a zveřejnění účetní závěrky.

### **4.1. Komparace z obsahového hlediska účetní závěrky a výroční zprávy**

Komparace z obsahového hlediska se zaměřuje na porovnání jednotlivých částí účetní závěrky a jaké jsou povinné náležitosti těchto výkazů.

#### **4.1.1. Komparace české a slovenské legislativy**

Český a slovenský zákon o účetnictví má jinou kategorizaci účetních jednotek. Slovenský zákon rozděluje účetní jednotky na mikro, malé a velké účetní jednotky, kdežto česká legislativa kategorizuje účetní jednotky na mikro, malé, střední a velké. Tato nesrovnalost způsobuje rozdílný obsah účetní závěrky. Z hlediska obsahu účetní závěrky, tak ať už účetní závěrka sestavena podle české legislativy tak sestavena podle slovenské



legislativy, obsahuje výkazy: Rozvaha, Výkaz zisku a ztráty a Příloha. Rozdílná je pouze terminologie. Předcházející názvy jsou užívány v české legislativě, kdežto ve slovenské se používají názvy: Súhava, Výkaz ziskov a strát a Poznámky.

Vybrané účetní jednotky mají dle české legislativy povinnost sestavit doplňující výkazy, a to výkaz o změnách peněžních prostředků a výkaz o změnách vlastního kapitálu. Tyto výkazy se sestavují každý samostatně. Na druhé straně Slovenské účetní jednotky taky sestavují tyto výkazy, ale jsou součástí výkazu Poznámek. Kromě toho, že Poznámky obsahují i dva dodatečné výkazy, tak i rozvaha a výkaz zisku a ztráty se na Slovensku vykazují pouze v jednom formuláři.

Společným znakem výkazu rozvaha je závazná struktura s daným číselným označením platným pro jednotlivé účetní období. Když porovnáme Přílohu č. 1 a Přílohu č. 6, tak už na první pohled je patrný rozdíl ve struktuře. Aktiva a pasiva ve slovenské rozvaze jsou děleny do tří skupin, kdežto v české rozvaze jsou rozdělena do čtyř skupin. Důvodem tohoto rozdělení je, že v české rozvaze se položka Pohledávky za upsaný základní kapitál vykazuje samostatně a na straně aktiv. Ve slovenské rozvaze najdeme tuto položku na straně pasiv a v části základního kapitálu. Dalším rozdílem je, že položky ve slovenské rozvaze kromě názvu dané položky najdeme i účetní skupinu, která tuto položku tvoří.

Rozdíl v českém výkazu zisku a ztráty (Příloha č. 2) a ve slovenském výkazu zisku a ztráty (Příloha č. 7) nalezneme v jednotlivých částech tohoto výkazu. V části provozního výsledku hospodaření je rozdíl v tom, že tržby za výrobky a služby jsou v případě české legislativy vykazovány jako jedna položka, přičemž ve slovenské legislativě jsou tyto položky vykazovány individuálně. Toto rozdělení je stejné i u zůstatkových cen prodaného dlouhodobého majetku a prodaného materiálu a u tržeb z prodeje dlouhodobého majetku a materiálu. Slovenský výkaz zisku a ztráty nevykazuje samostatně položky Ostatní provozní výnosy a náklady jako celkovou sumu položek. V části Ostatních provozních nákladů český výkaz uvádí položku Rezervy v provozní oblasti a komplexní náklady příštích období, která se na druhou stranu nevyskytují na slovenské straně výkazu zisku a ztráty.

Slovenská příloha (Příloha č. 8) na rozdíl od té české (Příloha č. 3) obsahuje mimo doplňujících informací také výkaz o změně vlastního kapitálu a přehled o peněžních tocích. České účetní jednotky tyto výkazy sestavují samostatně. Další rozdíl je ve struktuře. Slovenská příloha se dělí na deset článků, kdežto ta česká se dělí do tří skupin.

Členění přehledu o peněžních tocích je stejné jak pro české účetní jednotky, tak pro ty slovenské. Skládá se z provozní, investiční a finanční činnosti. V obou případech je možné vykázat peněžní toky z provozní činnosti přímou i nepřímou metodou.

Ani česká ani slovenská legislativa neudává přesnou formu přehledu změnách vlastního kapitálu. Jediný rozdíl, který zde je, je v položkách. Avšak Národní rada České republiky vydala interpretaci, ve které nalezneme možný způsob sestavení tohoto výkazu. Položky, které se nacházejí v přehledu změnách vlastního kapitálu se neliší od těch, které se vykazují v rozvaze v části vlastního kapitálu.

Výroční zpráva sestavena na základě české legislativy se z obsahového a účelového hlediska neliší od výroční zprávy, které sestavují slovenské účetní jednotky. Rozdíl nalézáme u účetních jednotek, které jsou povinny sestavit výroční zprávu. Dle slovenské legislativy musí výroční zprávu sestavit ta účetní jednotka, jejichž aktiva přesáhla alespoň dvě ze tří podmínek stanovené zákonem. Kdežto sestavit výroční zprávu mají ty české účetní jednotky, které mají povinný audit.

#### **4.1.2. Komparace české a ruské legislativy**

Z obsahového hlediska mezi ruskou a českou legislativou nalezneme mnoho shodných, ale rozdílných aspektů. Česká účetní závěrka obsahuje výkazy: Rozvaha, Výkaz zisku a ztráty a Přílohu. Tyto části jsou povinné pro každou účetní jednotku. Přehled o změnách vlastního kapitálu a přehled o změnách peněžních prostředků jsou povinnými výkazy pouze pro vybrané účetní jednotky. Účetní závěrka dle ruské legislativy obsahuje stejné účetní výkazy. Rozdíl je v tom, že přehled o změnách vlastního kapitálu a o změnách peněžních prostředků jsou povinné součástí účetní závěrky pro každou účetní jednotku.

Když porovnáme Přílohu č. 1 s tabulkou č. 3.2.1.1.1, zjistíme rozdíl ve struktuře tohoto výkazu. Strana aktiv je shodná jak v české, tak v ruské legislativě, kdyžto strana pasiv je dle ruské legislativy rozdělena na tři části – základní kapitál, dlouhodobé závazky a krátkodobé závazky. Další rozdíl nalezneme v části stálá aktiva, kde ruská legislativa samostatně eviduje i nedokončené stavby. Kromě toho v dolní části rozvahy nalezneme položky na podrozvahových účtech, což v české rozvaze není. Další nesrovnalostí je to, že české účetní jednotky v rozvaze uvádějí u každé položky hodnotu brutto, korekci a netto. Toto rozdělení v ruské rozvaze není. Hodnoty korekce (tedy opravné položky nebo hodnota odpisů) jsou vykazovány samostatně.

Vypovídací schopnost a účel sestavení výkazu zisku a ztráty jsou v obou legislativách stejné. Když porovnáme Přílohu č. 2 a tabulku č. 3.2.1.2.1 tak je patrné, že český výkaz zisku a ztráty je více členitější.

Přehled o změnách vlastního kapitálu je sestavován v obou případech za stejným účelem, tedy za účelem informování uživatelů o zvýšení nebo snížení dílčích položek

vlastního kapitálu. Z vizuálního hlediska je tento přehled sestavený českými účetními jednotkami (Příloha č. 5) tak, že všechny položky základního kapitálu jsou uvedeny v řádcích a ve sloupcích je uvedeno zvýšení, popřípadě snížení dané položky. Na druhou stranu přehled o změnách vlastního kapitálu sestavený ruskou účetní jednotkou v řádcích obsahuje zdroje, ze kterých může být vlastní kapitál zvýšen nebo snížen a ve sloupcích jsou uvedeny položky, do kterých by tyto peníze mohly být vloženy.

Členění přehledu o peněžních tocích je v obou legislativách stejný. Skládá se z provozní, investiční a finanční činnosti. V obou případech je možné vykázat peněžní toky z provozní činnosti jak přímou, tak nepřímou metodou.

V poslední řadě výroční zpráva a její účel, tedy informování uživatelů o výkonnosti, činnosti a stávajícím hospodářském postavení účetní jednotky za účetní období, je stejný jak pro české účetní jednotky, tak pro ruské účetní jednotky. Kromě roční účetní závěrky mají vybrané ruské účetní jednotky povinnost sestavit také mezitímní účetní závěrku. V české legislativě se tento typ účetní závěrky sestavuje jen z důvodu přeměny účetní jednotky, kdežto ruské účetní jednotky mezitímní účetní závěrku sestavují v případě, že o tom rozhodne vlastník společnosti nebo to vyžadují smlouvy a jiné.

#### **4.1.3. Komparace české a americké legislativy**

Obsah účetní závěrky ve Spojených státech amerických je stejný jako pro účetní jednotky v České republice. Skládá se z Rozvahy, Výkazu zisku a ztráty a dvou přehledů - přehledu o změnách vlastního kapitálu a přehledu o změnách peněžních prostředků. V české legislativě tyto přehledy mají povinnost sestavit jen vybrané účetní jednotky, kdežto dle US GAAP to je povinné pro všechny účetní jednotky.

Výkaz Rozvaha je dle amerických standardů vizuálně odlišný od toho českého. V české rozvaze (Příloha č. 1) najdeme aktiva na straně levé a pasiva na pravé straně. U americké rozvahy (tabulka č. 3.1.1.1.1.) toto rozdělení není. Všechny položky rozvahy jsou uspořádány na levé straně do tří skupin – aktiva, pasiva a vlastní kapitál, a hodnoty za dané účetní období a za minulé účetní období jsou na pravé straně. Další nesrovnalostí je to, že česká rozvaha uvádí u každé položky hodnotu brutto, korekci a netto. Toto rozdělení v americké verzi rozvahy není, hodnoty korekce (tedy opravné položky nebo hodnota odpisů) jsou vykazovány samostatně. Kromě vizuální odlišnosti tohoto výkazu je zde i odlišnost v definici aktiv a pasiv v jednotlivých účetních systémech.

Výkaz zisku a ztráty dává americkým účetním jednotkám možnost si vybrat jakým způsobem sestavit tento výkaz. Ve třetí kapitole je zmíněno, že existují dva způsoby sestavení

a to „Single Step“ anebo „Multi Step“. Pro české účetní jednotky existuje možnost sestavení druhové anebo účelové.

Přehled o změnách peněžních prostředků se podle obou legislativ dělí do tří kategorií, tedy na cash flow z provozní, investiční a finanční činnosti. Jediný rozdíl, který lze můžeme nelézt je v tom, že americké účetní jednotky mohou v tomto přehledu uvádět výsledky nejen z běžného a minulého účetního období, ale taky z dalšího předcházejícího období (například, když sestavujeme tento výkaz za rok 2016, mohou účetní jednotky uvést hodnoty za rok 2015 i za rok 2014. České účetní jednotky v tomto přehledu zveřejňují data jen za dvě účetní období.

Poslední část účetní závěrky, tedy přehled o změnách vlastního kapitálu, se sestavuje stejně, jak v české legislativě, tak v americké legislativě. Stejně jako v přehledu o změnách peněžních prostředků, tak i v tomto přehledu mohou americké účetní jednotky zveřejňovat data za více jak dvě účetní období. V české legislativě toto možné není.

Účel sestavení výroční zprávy je v obou legislativách shodný. Povinnost sestavit výroční zprávu v České republice má každá auditovaná účetní jednotka, kdežto v Americe musí výroční zprávu sestavit každá účetní jednotka, jejichž aktiva jsou větší než 250 000 000 Kč a firemní akcie mají ve vlastnictví více jak 2 000 akcionářů. Kromě roční výroční zprávy mají účetní jednotky povinnost sestavit také čtvrtletní výroční zprávu. Tato povinnost v české legislativě není.

## **4.2. Komparace z hlediska způsobu zveřejnění účetní závěrky a výroční zprávy**

Komparace z hlediska způsobu zveřejnění porovnává mezi jednotlivými legislativami, kdo je povinen sestavit a zveřejnit účetní závěrku. Dále porovnává, kde se účetní závěrka ukládá a do jakého termínu musí účetní jednotka účetní závěrku spolu s výroční zprávou zveřejnit.

### **4.2.1. Komparace české a slovenské legislativy**

Rozdíly mezi českou a slovenskou legislativou panují i ve způsobu zveřejňování. České účetní závěrky se zveřejňují do Sbírky listin veřejného rejstříku, kdežto Slovenské účetní jednotky své účetní závěrky zveřejňují v Registru účtových zavierok Slovenskej republiky.

Další rozdíl nalezneme i ve lhůtě, ve které se účetní závěrka zveřejňuje. Slovenské účetní jednotky musí zveřejnit svou účetní závěrku nejpozději do šesti měsíců od data, ke kterému byla sestavena. V České republice je tato lhůta mnohem delší. České účetní jednotky mají povinnost zveřejnit účetní závěrku ověřenou auditorem nejpozději do dvanácti měsíců od rozvahového dne.

Z hlediska toho, která účetní jednotka je povinná zveřejnit účetní závěrku a výroční zprávu, se česká a slovenská legislativa liší. Česká legislativa ukládá povinnost zveřejnit účetní závěrku všem účetním jednotkám, které jsou zapsané ve veřejném rejstříku. Na druhou stranu na Slovensku mají povinnost zveřejnit svou účetní závěrku právnické osoby, zahraničních osoby a vybrané fyzické osoby.

#### **4.2.2. Komparace české a ruské legislativy**

V ruské legislativě je kromě lhůty pro zveřejnění roční účetní závěrky také zmíněná lhůta pro zveřejnění mezitímní účetní závěrky. Ruské účetní jednotky musí zveřejnit roční účetní závěrku ve lhůtě 90 dnů, maximálně však do 6 měsíců. V české legislativě je toto rozmezí kratší, a to 30 dnů, maximálně však 12 měsíců.

Další rozdíl v těchto legislativách nalezneme i v tom, kdo má povinnost zveřejnit svou účetní závěrku. V ruské legislativě mají povinnost zveřejnit svou účetní závěrku zahraniční individuální podnikatelé, malé a střední účetní jednotky, neziskové organizace, účetní jednotky podléhající auditu, politické strany aj. V české legislativě tato povinnost vzniká všem účetním jednotkám, které jsou zapsané ve veřejném rejstříku.

#### **4.2.3. Komparace české a americké legislativy**

Stejně jako v ostatních světových legislativách, tak i americká legislativa z důvodu rozvoje informačních technologií a z důvodu lepšího přístupu k ekonomickým informacím přistoupila ke zveřejňování účetních závěrek a výročních zpráv elektronickým způsobem. Rozdíl je v tom, že české účetní jednotky zveřejňují svou účetní závěrku na příslušný rejstříkový soud, kdežto americké účetní jednotky zveřejňují své výkazy nezávislé straně SEC.

Nesrovnalost také nalezneme v tom, která účetní jednotka je povinná zveřejnit účetní závěrku. V České republice mají povinnost zveřejnit účetní závěrku všechny účetní jednotky, které jsou zapsány ve veřejném rejstříku. Na druhou stranu ve Spojených státech mají povinnost zveřejňovat účetní závěrky jen účetní jednotky, které mají veřejně obchodovatelné akcie.

Další nesrovnalost nalezneme ve lhůtách, do kdy musí účetní jednotka tento soubor dokumentů zveřejnit. Všechny české účetní jednotky mají povinnost splnit svou zveřejňovací povinnost ve lhůtě 30 dnů, maximálně však do jednoho roku. Na druhou stranu americké účetní jednotky zveřejňují účetní závěrky ve lhůtě, která přísluší jejímu kategoriálnímu zařazení, tedy buďto do 9. května anebo do 15. května následujícího účetního období.

### **4.3. Komparace z hlediska sankcí za nezveřejnění účetní závěrky a výroční zprávy**

Komparace z hlediska sankcí porovnává možné sankce, které mohou být uvaleny na účetní jednotku nebo na zodpovědnou osobu.

#### **4.3.1. Komparace české a slovenské legislativy**

Česká legislativa může uložit účetní jednotce, která nezveřejní účetní závěrku a výroční zprávu sankci ve výši 3 % z celkové hodnoty aktiv. Slovenským účetním jednotkám může být tato sankce uložena také, ale pouze ve výši 2 % z celkové hodnoty aktiv, avšak maximálně do výše 1 000 000 eur (v přepočtu 25 000 000 Kč). Maximální možnou hranici česká legislativa neuvádí.

Slovenským účetním jednotkám, které mají povinnost zveřejnit účetní závěrku hrozí sankce, která v české legislativě není. Tato sankce je spojena se zrušením účetní jednotky. Tento problém lze vyřešit buďto založením nové společnosti, anebo převedením společnosti pod jinou společnost.

#### **4.3.2. Komparace české a ruské legislativy**

Podobně jako v americké legislativě, tak i v ruské nalezneme sankce, které mohou být uvaleny na zodpovědnou osobu. Tyto sankce se v české legislativě neobjevuje. Myslím si, že ruská legislativa je poměrně přísnější co se týče této sankce, protože kromě peněžitě pokuty může zodpovědná osoba dostat trest zákazu činnosti až na dva roky. Trest zákazu činnosti česká legislativa v tomto ohledu zná, ale může být uvalen pouze na účetní jednotky, nikoliv na zodpovědnou osobu.

V ruské legislativě nalezneme také sankci, která může být uložena zodpovědné osobě za každý nezveřejněný dokument. Což stejně jako předcházející sankce česká legislativa nezná.

#### **4.3.3. Komparace české a americké legislativy**

Velký rozdíl v oblasti sankcí mezi českou a americkou legislativou je, že americká legislativa může sankcionovat i zodpovědnou osobu, která je odpovědná za zveřejnění účetní závěrky dané společnosti. Tuto sankci česká legislativa nezná.

Americká legislativa může uložit sankci za nezveřejnění účetní závěrky ve výši 5 % z celkové hodnoty aktiv, kdežto v případě české legislativy je tato sankce menší o 2 %.

## 5. Závěr

Tato bakalářská práce teoreticky vymezuje obsah a způsob zveřejnění účetních závěrek a výroční zpráv v České republice a následně teoreticky popsat postup v Ruské federaci, na Slovensku a ve Spojených státech amerických. Dále tato práce porovnává rozdíly, a to z obsahového hlediska, z hlediska způsobu zveřejnění a z hlediska sankcí, které panují mezi jednotlivými zahraničními legislativami.

V první kapitole se tato bakalářská práce zaměřuje na obsahovou stránku účetní závěrky, vzhledovou stránku jednotlivé části účetní závěrky a jaký je jejich význam pro uživatele. V této kapitole je taky zmíněn způsob zveřejnění této účetní závěrky a výroční zprávy a také sankce, které mohou být na účetní jednotku uvaleny v případě nedodržení povinnosti pro zveřejnění.

Druhá kapitola je zaměřena na obsah účetní závěrky v Ruské federaci, Slovenské republice a ve Spojených státech amerických. Stejně jako v předcházející kapitole, tak i tato kapitola je zaměřena na popis jednotlivých účetních výkazů, jakým způsobem se účetní závěrka zveřejňuje a jaké sankce může účetní jednotka dostat v případě, že tento soubor dokumentů nezveřejní.

Poslední kapitola je zaměřena na komparaci jednotlivých způsobů zveřejnění účetní závěrky a výroční zprávy. Tato bakalářská práce porovnává jednotlivé způsoby zveřejňování účetních závěrek z hlediska obsahu, dále pak z pohledu způsobu zveřejnění, a posledním způsobem, jak byla komparace jednotlivých účetních závěrek provedena je z pohledu sankcí.

Ze srovnání všech tří zahraničních účetních závěrek s českou účetní závěrkou z obsahového hlediska je zřejmé, že se účetní závěrky vždy skládají ze tří výkazů a dvou přehledů. Povinnost sestavit všech pět částí účetní závěrky je ve všech legislativách rozdílná.

Porovnání obsahové a účelové stránky jednotlivých částí účetní závěrky, je zřejmé, že je ve všech vybraných zemích totožná. V čem se ale liší je struktura výkazů a přehledů. Zatímco výkazy a přehledy sestavené českými a slovenskými účetními jednotkami mají pevně stanovenou formu, ve Spojených státech amerických a v Ruské federaci mají výkazy a přehledy stanovené pouze minimální nároky na tyto dokumenty. Myslím si, že sestavování těchto dokumentů jen s minimálními nároky je o mnoho výhodnější. Účetní jednotky při sestavování budou raději volit přehlednější a strohou verzi daných výkazů a přehledů pro lepší orientaci konečných uživatelů než rozsáhlou a komplikovanou. Proto si myslím, že by česká a slovenská legislativa měla po vzoru Spojených států amerických změnit pohled na tyto výkazy a přehledy a uvědomit si, že jsou sestavovány nejen pro účely státních orgánů, ale taky pro potenciální akcionáře, kteří se v těchto ekonomických



výkazech a přehledech dobře neorientují. Tudíž si myslím, že čím přehlednější tyto výkazy a přehledy budou, tím lépe pro konečné uživatele.

Porovnání z pohledu způsobu zveřejňování účetní závěrky mezi vybranými zeměmi a Českou republikou se moc neliší. Všechny účetní jednotky, které jsou povinné zveřejňovat účetní závěrku, ji zveřejňují elektronicky. Největší rozdíly panují potom mezi lhůtami, do kdy má být účetní závěrka, a popřípadě výroční zpráva zveřejněna. Nejdelší lhůtu pro zveřejnění mají české účetní jednotky, a to ve výši 12 měsíců, kdežto nejkratší maximální lhůtu na zveřejnění mají americké účetní jednotky.

Poslední komparace byla z pohledu sankcí v případě, že účetní jednotka nezveřejní účetní závěrku. Velký rozdíl mezi českými sankcemi a těmi americkými, popřípadě ruskými je ten, že kromě sankcí, které mohou být uvaleny na účetní jednotku mohou být sankce uvaleny na zodpovědnou osobu, která zodpovídá za její zveřejnění. Tenhle druh sankcí slovenská ani česká legislativa nezná. Na druhou stranu slovenská legislativa může sankcionizovat účetní jednotku ve formě zrušení účetní jednotky za nedodržení uveřejňovací povinnosti. Oba druhy sankce, které se v české legislativě nevyskytují jsou odstrašující, avšak na druhou stranu je důležité, aby tyto sankce byly opravdu danými státními orgány vymáhány, jinak tyto sankce nemají žádný praktický význam.

Když bych měl celkově zhodnotit obsah a postup zveřejnění účetní závěrky v České republice a ve vybraných zemích, musím konstatovat, že český způsob má velké nedostatky. Největší nedostatky osobně vidím ve zbytečně komplikované kompozici účetních výkazů a přehledů. V případě, že by výkazy byly přehlednější, myslím si, že by se v nich dokázal zorientovat i člověk, který o této problematice nemá vůbec žádné znalosti. Dalším problémem vidím v maximální lhůtě ke zveřejnění účetní závěrky a výroční zprávy. Dvanáct měsíců je příliš dlouhá doba, a dle mého názoru by měla být tato lhůta zkrácená na polovinu. Velké nedostatky taky vidím v oblasti sankcí. Dle mého názoru jsou nedostatečné a taky špatně anebo vůbec nevymáhané. V české legislativě mi chybí sankce, které mohou postihnout zodpovědnou osobu za nezveřejnění účetní závěrky popřípadě i výroční zprávy.

## Seznam použité literatury

### a) Odborná kniha (monografie, vysokoškolská učebnice, apod.)

ALEXANDER, David, Anne BRITTON a Ann JORISSEN. *International financial reporting and analysis*. 2. ed. London [u.a.]: Thomson, 2005. ISBN 978-1-844-80201-2.

BAKAEV A.S., BEZRUKÝCH P.S., VRUBLEVSKÝ N.D.: *Účetnictví: učebnice*, 4. vyd., Moskva 2002, ISBN 5-85428-103-1.

Barry J. EPSTEIN, Eva K. JERMAKOWICZ. *Interpretation and Application of International Financial Reporting Standards*, London [u.a.]: Thomson 2007. ISBN 978-0-471-79823-1.

HAKALOVÁ, Jana. *Účetní závěrka a auditing*. Brno: Tribun EU, 2010. ISBN 978-80-7399-144-9.

CHALUPA, Rostislav, Jiří KADLEC, Jana PILÁTOVÁ, et al. *Abeceda účetnictví pro podnikatele ..* Olomouc: ANAG, 2003. Účetnictví, daně. ISBN 978-80-7554-001-0.

LANDA, Martin. *Základy účetnictví*. 2., upr. vyd. Ostrava: Key Publishing, 2011. Ekonomie (Key Publishing). ISBN 978-80-7418-117-7.

MÁČE, Miroslav. *Účetnictví a finanční řízení*. Praha: Grada, 2013. Účetnictví a daně (Grada). ISBN 978-80-2474-574-9.

MLÁDEK, Robert. *Světové účetnictví: [popis a interpretace současně platných pravidel US GAAP podle stavu k 15.12.2001]*. 2. vyd. Praha: Linde, 2002. Praktické příručky (Linde). ISBN 80-7201-349-1.

ŠEBESTÍKOVÁ, Viola. *Účetnictví podnikatelských subjektů II*. Ostrava: VŠB-TU Ostrava, 2013. ISBN 978-80-248-3141-1.

*Účetnictví podnikatelů: výklad je zpracován k právnímu stavu ke dni ..* Praha: ASPI, 2007. Meritum (Wolters Kluwer ČR). ISBN 978-80-7357-744-5.

## **b) Elektronické dokumenty a ostatní**

AUDIT-IT.RU: *За непредставление статистической отчетности теперь будут наказывать строже* [online]. [cit. 2017-03-29]. Dostupné z: <https://www.audit-it.ru/articles/account/court/a52/857743.html>

BARIKHASHVILI, Natella. *Harmonizace účetnictví v Ruské federaci s IFRS*, Praha 2012, Diplomová práce. Vysoká škola Ekonomická v Praze, Fakulty financí a účetnictví, Katedra finančního účetnictví a auditingu.

BISNODE: *Informační povinnost za rok 2015 zatím nesplnilo 80 % firem z 18.10.2016* [online]. [cit. 2017-02-12]. Dostupné z: <http://www.bisnode.cz/tiskove-zpravy/informacni-povinnost-za-rok-2015-zatim-nesplnilo-80-procent-firem/>

DANOVECENTRUM.SK: *Účtovná závierka podnikateľov účtujúcich v sústave podvojného účtovníctva za rok 2015* [online]. [cit. 2017-02-08]. Dostupné z: <http://www.danovecentrum.sk/clanok-z-titulky/uctovna-zavierka-podnikatelov-uctujucich-v-sustave-podvojneho-uctovnictva-za-rok-2015-toptema-dc-1-2016.htm>

FORTUNE MANNING: *New Penalties For Directors For Failure To File Companies Financial Statements* [online]. [cit. 2017-03-29]. Dostupné z: <http://www.fortunemanning.co.nz/Publications/Commercial/New+Penalties+For+Directors+For+Failure+To+File+Companies+Financial+Statements.html>

KRUPOVÁ, Lenka.: *Analýza struktúry základného účtovného výkazu – rozvahy – podľa US GAAP a IAS (IFRS)* [online]. [cit. 2017-02-08]. Dostupné z: <https://www.vse.cz/aop/245>

MONAREX.SK: *Zverejňovanie informácií účtovnej závierky od roku 2014* [online]. [cit. 2017-04-05]. Dostupné z: <http://www.monarex.sk/info/spracovali-sme-pre-vas/zverejnovanie-informacii-uctovnej-zavierky-od-roku-2014.html>

PODNIKAJTE.SK: *Schválenie účtovnej závierky s.r.o. a uloženie do registra v roku 2015* [online]. [cit. 2017-02-08]. Dostupné z: <https://www.podnikajte.sk/dane-a-uctovnictvo/c/2116/category/uctovnictvo/article/schvalenie-uctovnej-zavierky-2015.xhtml>

PODNIKAJTE.SK: *Účtovná závierka v podvojnóm účtovníctve v roku 2016 (za rok 2015)* [online]. [cit. 2017-02-08]. Dostupné z: <https://www.podnikajte.sk/dane-a-uctovnictvo/c/2398/category/uctovnictvo/article/zavierka-podvojne-uctovnictvo-2015.xhtml>

PORTÁL.POHODA.CZ: *Účetní závěrka od roku 2016 ze dne 09.05.2016* [online]. [cit. 2017-02-12]. Dostupné z: <https://portal.pohoda.cz/dane-ucetnictvi-mzdy/ucetnictvi/ucetni-zaverka-od-roku-2016/>

REGEC, Lukáš. *Zveřejňování účetních závěrek a výročních zpráv*, Brno 2013. Diplomová práce. Právnická fakulta Masarykovy univerzity v Brně, Fakulta: Právo a právní vědy, Katedra obchodního práva.

REGIONCONSULT.RU: *Годовой отчет акционерного общества - что это такое и сколько стоит* [online]. [cit. 2017-01-25]. Dostupné z: [http://www.regionconsult.ru/r\\_57/1-165.htm](http://www.regionconsult.ru/r_57/1-165.htm)

TAXSLOV.RU: *Отчет о финансовых результатах* [online]. [cit. 2017-03-29]. Dostupné z: [http://taxslov.ru/16/n16\\_4.htm#2100](http://taxslov.ru/16/n16_4.htm#2100)

ZMEŠKAL, Martin. *Principy a hlavní postupy účtování podle US GAAP*, Brno 2009, Diplomová práce. Masarykova univerzita v Brně, Fakulta Ekonomicko-správní, Obor finanční podnikání.

БЛАНКЕР.РУ: *Отчет о движении денежных средств - Форма 4* [online]. [cit. 2017-01-25]. Dostupné z: <http://blanker.ru/doc/otchet-o-dvizhenii-denezhnyh-sredstv>

БУХГАЛТЕРИЯ.RU: *Бухгалтерскую отчетность в налоговую инспекцию — без проблем* [online]. [cit. 2017-02-08]. Dostupné z: <http://www.buhgalteria.ru/nadocs/n154257>

КОНСУЛЬТАНТ ПУЛЬС: *Промежуточная бухгалтерская отчетность: что следует помнить* [online]. [cit. 2017-02-08]. Dostupné z: <http://consultantpuls.ru/промежуточная-бухгалтерская-отчетно/>

### **c) Právní předpisy**

Zákon o účetnictví č. 563/1991 Sb., ve znění pozdějších předpisů

Vyhláška č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení č. 563/1991 Sb., zákona o účetnictví

Vyhláška č. 250/2015 Sb., kterou se mění vyhláška č. 500/2002 Sb., pro podnikatele

České účetní standardy pro podnikatele. *Business.center.cz* [online]. [vid 2016-05-10].

Dostupné z: <http://business.center.cz/business/finance/ucetnictvi/ceske-ucetni-standardy/podnikatele/>

Zákon č. 431/2002 Z. z. o účtovnictve

## **Seznam zkratk**

AICA – American Institute of Certified Accountants

ASC – Accounting Standards Codification

CAP – Committee on Accounting Procedure

CD-R – Compact Disc-Recordable

ČÚS – České Účetní Standardy

FASB – Financial Accounting Standards Board

IASB – International Accounting Standards Board

IFRS – International Financial Reporting Standards

OSŘ – Občanský soudní řád

pdf – portable document format

SEC – Security of Exchange Committee

SOZ – Slovenský obchodný zákonník

US GAAP – Generally Accepted Accounting Principles

ZoÚ – Zákon o Účetnictví

ZÚ – Zákon o účtovníctve

## Prohlášení o využití výsledků bakalářské práce

Prohlašuji, že

- jsem byla seznámena s tím, že na mou bakalářskou práci se plně vztahuje zákon č. 121/2000 Sb. – autorský zákon, zejména § 35 – užití díla v rámci občanských a náboženských obřadů, v rámci školních představení a užití díla školního a § 60 – školní dílo;
- беру на ве́доміі, že Vysoká škola báňská – Technická univerzita Ostrava (dále jen VŠB-TUO) má právo nevýdělečně, ke své vnitřní potřebě, bakalářskou práci užít (§ 35 odst. 3);
- souhlasím s tím, že bakalářská práce bude v elektronické podobě archivována v Ústřední knihovně VŠB-TUO a jeden výtisk bude uložen u vedoucího bakalářské práce. Souhlasím s tím, že bibliografické údaje o bakalářské práci budou zveřejněny v informačním systému VŠB-TUO;
- bylo sjednáno, že s VŠB-TUO, v případě zájmu z její strany, uzavřu licenční smlouvu s oprávněním užít dílo v rozsahu § 12 odst. 4 autorského zákona;
- bylo sjednáno, že užít své dílo, bakalářskou práci, nebo poskytnout licenci k jejímu využití mohu jen se souhlasem VŠB-TUO, která je oprávněna v takovém případě ode mne požadovat přiměřený příspěvek na úhradu nákladů, které byly VŠB-TUO na vytvoření díla vynaloženy (až do jejich skutečné výše).

V Ostrava dne 05.05.2017

  
Lukáš Hradil

## **Seznam příloh**

Příloha č. 1 – Rozvaha

Příloha č. 2 – Výkaz zisku a ztráty

Příloha č. 3 – Příloha k účetní závěrce

Příloha č. 4 – Výkaz o změnách peněžních prostředků

Příloha č. 5 – Výkaz o změnách vlastního kapitálu

Příloha č. 6 – Suvaha

Příloha č. 7 – Výkaz zisků a strát

Příloha č. 8 – Poznámky k účtovnej závěrce



